

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNITVÍ

Inventarizace jako součást přípravy na účetní závěrku k 31. 12. 2011
Inventory Taking – a Part of the Preparation for Financial on 31. 12. 2011

Student: Kateřina Baránková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Kateřina Baránková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Inventarizace jako součást přípravy na účetní závěrku k 31. 12. 2011
Inventory Taking - a Part of the Preparation for Financial on 31. 12. 2011

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické přístupy k provádění inventarizace majetku a závazků
3. Proúčtování inventarizačních rozdílů – praktické příklady
4. Průběh inventarizace ve společnosti Papcel a.s.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 986 s. ISBN 978-80-7263-580-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně přílohy, vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

Dne 11. 5. 2012

Kateřina Baránková

Kateřina Baránková

Obsah

1 Úvod	5
2 Teoretické přístupy k provádění inventarizace majetku a závazků	7
2.1 Význam inventarizace	7
2.2 Inventarizace a její právní úprava	8
2.2.1 Inventarizace ve vztahu k zákonu o účetnictví	10
2.2.2 Vyhláška k inventarizaci majetku a závazku	11
2.3 Definice inventarizace a inventury	12
2.3.1 Inventarizace	12
2.3.2 Druhy inventarizací	13
2.3.3 Inventura.....	14
2.3.4 Druhy inventur	15
2.4 Příprava inventarizace	16
2.4.1 Zpracování směrnice k inventarizaci	16
2.4.2 Vymezení předmětu inventarizace	17
2.4.3 Harmonogram inventarizačních prací	17
2.4.4 Inventarizační komise a výběr pracovníků	18
2.4.5 Úkoly a povinnosti inventarizačních komisí	20
2.5 Inventarizační písemnosti	22
2.5.1 Inventurní soupis.....	22
2.5.2 Inventarizační zápis	23
3 Proúčtování inventarizačních rozdílů – praktické příklady	25
3.1 Inventarizační rozdíly	25
3.1.1 Manka, schodky	26
3.1.2 Přebytky.....	29
3.1.3 Opravy chyb v účetnictví	29
3.1.5 Ztráty v rámci norem	32
3.2 Účetní a daňové dopady při zúčtování inventarizačních rozdílů	33
3.2.1 Zaúčtování nejčastějších mank, schodků a přebytků	34
3.2.2 Daňové hledisko	40

3.2.3 Praktické příklady účtování výsledků inventarizace	42
4 Průběh inventarizace ve společnosti Papcel a.s.....	45
4.1 Charakteristika podniku.....	45
4.2 Plánování a příprava inventarizačních prací	45
4.3 Vybrané druhy majetku v podniku a jejich inventarizace	46
4.3.1 Pozemky	46
4.3.2 Stavby	47
4.3.3 Zásoby	47
4.4 Návrh interní směrnice k inventarizaci pro společnost Papcel a.s.....	50
5 Závěr	62
Seznam použité literatury	64
Seznam zkratk	67
Prohlášení o využití výsledků	
Seznam příloh	
Příloha č.1 Inventarizační zápis dílčí inventarizační komise	1

1 Úvod

Problematika inventarizace majetku a závazků se dotýká všech podnikatelů a všech účetních jednotek, které disponují určitým majetkem a při vykonávání svých činností mají také určité závazky k jiným subjektům. Všechn majetek a závazky je v praxi potřeba evidovat a také samozřejmě pravidelně kontrolovat, zda stavy vykazující se v určité evidenci, ať už v knihách účetních nebo třeba v pomocných knihách k daňové evidenci, vskutku odpovídají skutečnosti. V případech, kdy se skutečnost liší od stavů v evidenci, je samozřejmě potřeba tyto nedostatky odstranit.

Bakalářská práce se podrobně zabývá právě otázkou inventarizace hospodářských prostředků se zaměřením na podnikatelské prostředí.

První část práce je věnována teoretickým aspektům, které se oblasti inventarizace dotýkají. Pozornost bude věnována významu inventarizace a její vazbě na účetní závěrku, budou také shrnuty platné právní předpisy ustanovující správné provádění inventarizací a budou definovány základní pojmy. Čím je množství hospodářských prostředků patřící účetní jednotce větší, tím je samozřejmě jejich inventarizace složitější a náročnější a je třeba přípravě na ni věnovat patřičnou pozornost. Proto dále budou v této kapitole také uvedeny možné přístupy k plánování a provádění inventarizací.

V další kapitole je pojednáno o fázi inventarizace, kdy jsou již zjištěny skutečné stavy všech hospodářských prostředků a zjištěny tedy také případné odchylky od stavů v účetnictví či jiné evidenci. Tyto odchylky se nazývají inventarizační rozdíly a je třeba objasnit důvod jejich vzniku a poté uvést účetnictví do souladu se skutečností. Výsledkem inventarizace mohou být i jiné skutečnosti, které jsou zjištěny po ohledání majetku, jako je například nutnost oprav. Kapitola je ale zaměřena především na problematiku inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání. Vedle účetního hlediska bude prozkoumáno i hledisko daňové.

Praktická část práce se bude zabývat prováděním řádné inventarizace majetku a závazků, která je součástí příprav na účetní závěrku, v konkrétních podnikových podmínkách. V úvodu praktické části dojde ke krátkému představení vybrané firmy a jejímu dosavadnímu přístupu k plánování inventarizace. Poté se práce bude zaměřovat na provádění inventarizace

pozemků, staveb a zásob v podniku a bude popsán způsob a výsledky inventarizací daného majetku v podniku Papcel a.s.

Cílem bakalářské práce je zapojení se do inventarizačního procesu v podniku Papcel a.s., seznámení se s konkrétními podnikovými podmínkami a na základě teoretických informací, znalostí a zkušeností získaných při absolvování praxe, při které byly zjišťovány inventurní stavy a vyhodnocovány výsledky inventarizací, odhalit možné rezervy ve stávajících postupech, navrhnout možná vylepšení dokumentací a interních předpisů, na základě kterých je inventarizace prováděna. Výstupem práce bude navržení vnitropodnikové směrnice, která bude poskytovat přehledný, přesný a ucelený návod pro pracovníky a vedení společnosti a která bude zajišťovat správné provedení inventarizace v podniku Papcel a.s. v následujících letech.

2 Teoretické přístupy k provádění inventarizace majetku a závazků

Úvodní kapitola se bude podrobně zabývat teorií inventarizace. V samotném začátku je především nutné věnovat větší pozornost významu a právní úpravě inventarizace, definování základních pojmů. Další oblastí, na kterou se bude část této kapitoly zaměřovat, jsou teoretické přístupy k samotnému plánování a také k přípravě provedení inventarizace.

2.1 Význam inventarizace

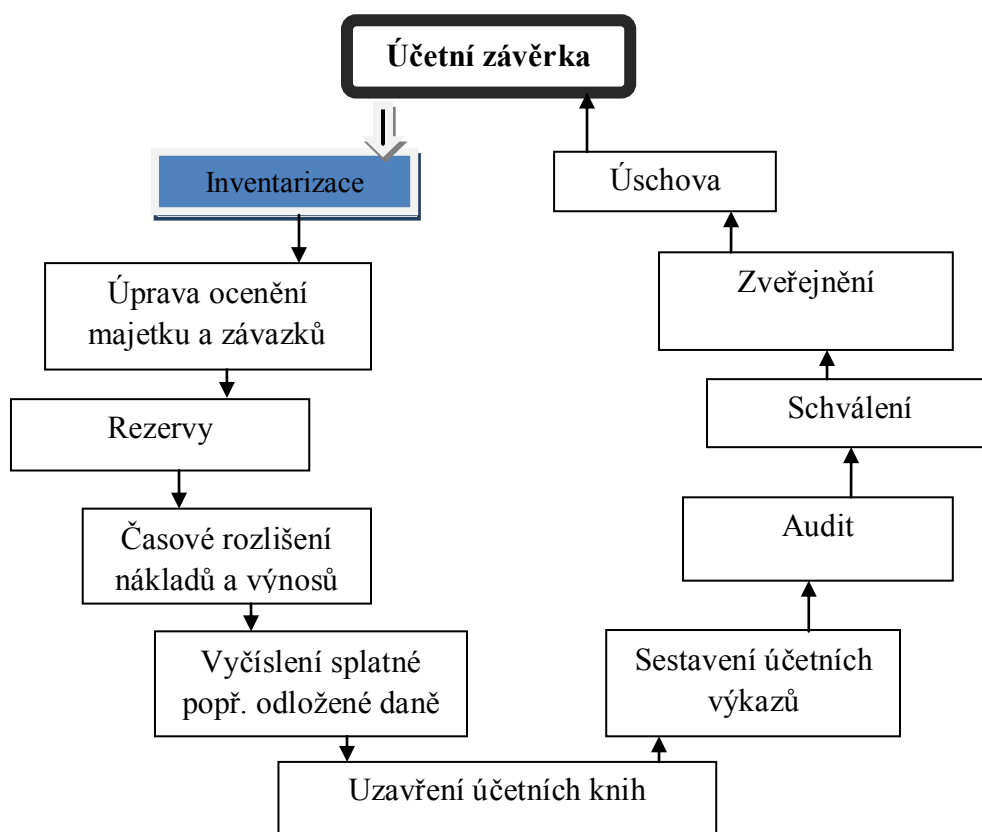
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) ukládá všem jednotkám, které vedou účetnictví, povinnost svůj majetek a své závazky řádně inventarizovat. Význam inventarizace spočívá ve splnění základních požadavků, které jsou kladeny na vedení účetnictví. Účetní jednotka musí dodržovat určité zásady a snažit se tak o to, aby její účetnictví bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné. Pokud chce účetní jednotka vyhovět výše uvedeným požadavkům na správnost a průkaznost svého účetnictví, jednou z mnoha povinností, které musí splnit, je také provedení inventarizace, a to minimálně jednou ročně, resp. jednou za účetní období, k datu řádné účetní závěrky. Jelikož provádění inventarizace se většinou vztahuje právě k účetní závěrce, je žádoucí v úvodu též definovat pojem účetní závěrka a také vztah, který k ní inventarizace majetku a závazků zaujímá.

Účetní závěrkou se rozumí závěrečné zpracování dat obsažených v účetních knihách do výkazů (ucelených přehledů) a to za účelem jejich zveřejnění mimo podnik. Povinnost sestavit roční účetní závěrku ukládá podnikatelským subjektům zákon o účetnictví. Cílem je vytvořit soubor finančních dat, díky kterému uživatelé mohou hodnotit a analyzovat stávající finanční pozici podniku, ale i odhadovat budoucí vývoj podniku. Data by měla být uspořádána přehledně, v logické struktuře a měla by obsahovat spolehlivé informace.

V užším pojetí představuje účetní závěrka samotné sestavení výkazů.¹ V širším slova smyslu účetní závěrka (v praxi používán také výraz účetní uzávěrka) představuje složitý proces, který lze vyjádřit následujícím schématem, viz Obr. 2.1.

¹ Povinný obsah účetní závěrky v ČR tvoří rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha.

Obr. 2.1: Proces účetní uzávěrky



Zdroj: KYNCLOVÁ, D. Účetní závěrka v příkladech, str. 3

Jak je zřejmé z grafického znázornění, první fází, která předchází uzavření účetních knih a sestavení výkazů, je právě **inventarizace majetku a závazků**. Pomocí inventarizace se tedy ověřují správné konečné stavy účtů a také správné ocenění majetku a závazků. Účetnictví se tak uvádí do souladu se skutečností a dochází k dodržení **zásady věcné správnosti účetnictví a zásady opatrnosti**.²

2.2 Inventarizace a její právní úprava

Mezi právní předpisy věnující se inventarizaci majetku a závazků zejména patří:

- Zákon o účetnictví, a to především §6 odst. 3, §29, §30, §31 odst. 2 písm. b), kterým se při provádění inventarizací musí řídit všechny účetní jednotky,
- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- Vyhlášky, kterými se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví:
 - Vyhláška č. 500/2002 Sb.,

² Kynclová (2007).

- Vyhláška č. 410/2009 Sb.,
- Vyhláška č. 503/2002 Sb.
- České účetní standardy
 - ČÚS č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
 - ČÚS č. 506 – Rozdíly zjištěné při inventarizaci (tento standard je již neplatný, ale některé účetní jednotky se jím mohou, s přihlédnutím k platným právním předpisům, nadále řídit),
 - ČÚS č. 304 - Inventarizační rozdíly.

Inventarizace, a především inventarizačních rozdílů, se dále dotýká také **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění** (§ 25 odst. 1 písm. n) - omezení daňové účinnosti mank), **zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce** (§ 251 - §264 - odpovědnost zaměstnance za škodu) a také některá ustanovení **zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku**.

Podnikatelé se řídí při provádění inventarizací především vyhláškou **č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. A také podle ČÚS č. 007, který náleží k této prováděcí vyhlášce.

Některé vybrané účetní jednotky³ postupují při provádění inventarizace podle vyhlášky **č. 410/2009 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky. Tato vyhláška nahradila 1. 1. 2010 vyhlášku č. 505/2002 Sb., kterou se prováděla některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, a ke které náležel ČÚS č. 506 - Rozdíly zjištěné při inventarizaci.

Vyhláškou **č. 503/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro zdravotní pojišťovny a ČÚS č. 304 – Inventarizační rozdíly, se řídí při inventarizaci **zdravotní pojišťovny**.

³ Mezi **některé vybrané účetní jednotky** patří organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti a příspěvkové organizace. Mezi **vybrané účetní jednotky** patří všechny vyjmenované účetní jednotky a navíc také zdravotní pojišťovny.

Některé vybrané účetní jednotky a zdravotní pojišťovny (vybrané účetní jednotky) při inventarizaci postupují také hlavně podle vyhlášky č. 210/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, které je věnována větší pozornost v jedné z následujících podkapitol.

2.2.1 Inventarizace ve vztahu k zákonu o účetnictví

Zákon o účetnictví je základním právním předpisem, který se mimo jiné věnuje inventarizaci majetku a závazků. V § 6 odst. 3 zákon o účetnictví ukládá **všem účetním jednotkám** povinnost inventarizace a podle § 8 odst. 4 tohoto zákona, je inventarizace jedním z předpokladů věrohodného a průkazného účetnictví.

Část pátá zákona o účetnictví je celá věnována inventarizaci majetku a závazků a v § 29 a § 30 jsou stanoveny její základní podmínky.

V § 29 odst. 1 zákon stanovuje, že inventarizací účetní jednotky zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví a zda neexistují důvody pro účtování opravných položek, a také stanovuje, že inventarizace se povinně provádějí k okamžiku sestavení účetní závěrky (jak řádné tak mimořádné).

V § 29 odst. 2 zákon upravuje podmínky pro provádění průběžných inventarizací a odst. 3 ukládá povinnost prokázat provedení inventarizace po dobu 5 let.

Po novele zákona, která nabývá účinnosti 1. 1. 2010 se v zákoně o účetnictví nově objevuje odst. 4 v § 29. Týká se vybraných účetních jednotek, u kterých, podle tohoto ustanovení, organizační zajištění a způsob provedení inventarizace stanoví prováděcí právní předpis.

§ 30 se věnuje způsobům zjištění skutečných stavů majetku a závazků (fyzická, dokladová inventura), ustanoví povinnost zaznamenat tyto stavy v inventurních soupisech, povinný obsah těchto soupisů, termíny inventarizací. V tomto paragrafu jsou též vysvětleny pojmy inventarizační rozdíl, manko, schodek a přebytek a také jasně uvedeno, že tyto inventarizační rozdíly účetní jednotky musí vyúčtovat do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku závazků.

§ 30 se novelou v roce 2010 rozšiřuje o odst. 5 a další novelou, která nabyla účinnosti 1. 1. 2011 pak o další odstavec, a to o odst. 8. Jelikož se jedná o ustanovení relativně nová, je žádoucí je uvést plném znění.

§ 30 odst. 5:

„Pro inventarizaci kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů se ustanovení odstavců 1 až 4 použijí pouze v rozsahu, v jakém je účetní jednotka schopna zajistit inventarizaci tohoto majetku společně s plněním zvláštních povinností o zjišťování skutečného stavu tohoto majetku. Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů stanoví právní prováděcí předpis.”⁴

§ 30 odst. 8:

„Ustanovení týkající se inventarizace majetku a závazků se použijí i pro inventarizaci jiných aktiv a jiných pasiv, včetně skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.”⁵

§ 31 odst. 2 písm. b) stanoví termín archivace inventurních soupisů. Podle tohoto ustanovení se inventurní soupisy uchovávají po dobu 5 let. Tato doba počíná koncem účetního období, kterého se týká.

2.2.2 Vyhláška k inventarizaci majetku a závazku

V souladu s ustanovením § 29 odst. 4 a s ustanovením § 30 odst. 5 byla vydána vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Vyhláška nabyla účinnosti dne 5. října 2010 a skládá se z 5 částí a má celkem 18 paragrafů.

Jelikož se tato práce zabývá inventarizací majetku a závazků především u podnikatelů, pro které tato vyhláška kromě § 12 až § 15 není závazná, jen lehce nastíníme obsah a ustanovení, která vyhláška stanoví.

V § 1 vyhlášky je uvedeno, že ustanovení vyhlášky stanoví pro **vybrané účetní jednotky** požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně bližších podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv. A také pro **účetní jednotky** stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů. V § 2 jsou vymezeny základní pojmy pro účely této vyhlášky.

Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace pro vybrané účetní jednotky jsou vymezeny § 3 až § 11. Třetí část vyhlášky (§ 12 - § 15) vymezuje provádění inventarizace vybraného druhu majetku.⁶ V § 16 je uvedeno, že na účetní jednotky,

⁴ § 30 odst. 5 zákona o účetnictví.

⁵ § 30 odst. 8 zákona o účetnictví.

⁶ Podle § 2 písm. f) vyhlášky se pro účely této vyhlášky vybraným majetkem rozumí kulturní památky, sbírky muzejní povahy a archeologické nálezy.

které neprovádí víceleté zjišťování skutečného stavu vybraného majetku, se ustanovení § 14 a § 15 této vyhlášky nevztahují.

Vyhláška v části čtvrté obsahuje přechodná ustanovení a část 5 se věnuje účinnosti této vyhlášky.

2.3 Definice inventarizace a inventury

2.3.1 Inventarizace

V zákoně o účetnictví není k nalezení jednoznačná definice inventarizace, ale při vymezování tohoto pojmu a jeho obsahu se vychází především z § 29 a § 30 tohoto zákona. Existuje mnoho interpretací inventarizace, avšak v základních charakteristických otázkách se tyto interpretace neliší, rozdíly definic mohou být především v otázkách okrajových, majících vliv na šíři obsahu pojmu.⁷

Inventarizací je možno rozumět srovnávání skutečného stavu majetku a závazků a stavu, který je zachycen v účetnictví, a vypořádání případných inventarizačních rozdílů. Inventarizace je tedy složitý proces, který zahrnuje celou řadu činností. K těmto činnostem patří:

- zjišťování skutečného stavu majetku a závazků ke stanovenému dni (ke dni inventarizace),
- zaznamenání tohoto stavu do inventurních soupisů, popřípadě vystavení dalších podkladů,
- porovnání zjištěných skutečných stavů v inventurních soupisech se stavy jednotlivých složek majetku a závazků podle účetnictví, které jsou vykázány na příslušných analytických a syntetických účtech,
- vyčíslení rozdílů mezi skutečným a účetním stavem, a objasnění příčin těchto inventarizačních rozdílů,
- stanovení způsobu vypořádání zjištěných rozdílů včetně provedení příslušných zápisů v účetních knihách,
- zhodnocení technického stavu majetku účetní jednotky, z kterého může vyplynout nezbytnost provedení oprav, údržby, technického zhodnocení nebo naopak nutnost vyražení majetku, zhodnocení upotřebitelnosti a využití inventarizovaného majetku.⁸

⁷ Schiffer (2005).

⁸ Svobodová (2008).

2.3.2 Druhy inventarizací

Inventarizaci lze dělit dle několika hledisek. Základním kritériem pro členění inventarizací je zákonná úprava. Z tohoto hlediska dělíme inventarizace na **povinné** (obligatorní) a **dobrovolné** (fakultativní). Obligatorní inventarizace mají posláni a termín provedení stanoveny zákonem, kdežto fakultativní inventarizace jsou plně v kompetenci účetní jednotky, slouží jí nejen k ověření údajů sledovaných v účetnictví, ale i údajů účtovaných mimoúčetně a mohou být provedeny kdykoliv v průběhu účetního období a ke kterémukoliv datu.

Iniciativa k provedení **fakultativních inventarizací** vychází od účetní jednotky, ale podnět může být dát i jinými orgány. Provádí se v okamžiku, kdy není možné čekat na provedení plánované obligatorní inventarizace a skutečný stav majetku je potřeba zjistit dříve. Může se týkat veškerého, ale i jen některých druhů majetku. Jako příklad situace, kdy je třeba provést fakultativní inventarizaci, můžeme uvést změnu pracovníka přímo odpovědného za svěřený majetek.

Obligatorní inventarizace lze členit dále **podle vztahu k účetní závěrce a dle termínů provedení inventarizace**.

Dle prvního přístupu členění obligatorních inventarizací *vzhledem k účetní závěrce* rozlišujeme inventarizaci **řádnou a mimořádnou**.

Řádná inventarizace

Jedná se o inventarizaci, která se váže k řádné účetní závěrce, tj. k 31. 12. běžného roku nebo k poslednímu dni účetního období, je – li účetním obdobím hospodářský rok.

Mimořádná inventarizace

Jedná se o inventarizaci veškerého majetku a závazků, která se provádí ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky.

Podle *termínů provedení* členíme inventarizace na **periodickou**, kterou lze použít u všech druhů majetku a závazků, a inventarizaci **průběžnou**, kterou je možno použít jen u zásob a eventuálně u dlouhodobého hmotného majetku za stanovených podmínek.

Periodická inventarizace

Periodické inventarizace se provádějí se k datu provedení řádné a mimořádné účetní závěrky prostřednictvím fyzické a dokladové inventury. Zákon o účetnictví v § 30, odst. 4

stanoví, že provádění fyzické inventury hmotného majetku lze rozložit do posledních čtyř měsíců účetního období, případně i do prvního měsíce účetního období následujícího. Stav hmotného majetku ke dni účetní závěrky musí být ale upraven o přírůstky nebo úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, či za dobu od začátku následujícího účetního období do dne ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období. Tyto přírůstky o úbytky zjišťujeme inventurou dokladovou ke dni účetní závěrky. Dochází tu tedy ke kombinaci fyzické a dokladové inventury.

Zákon účetní jednotce ukládá provádět periodickou inventarizaci alespoň jednou ročně a nepovoluje prodloužení inventarizačního období periodické inventarizace. U peněžních prostředků v hotovosti byla dříve účetní jednotka povinna provádět periodickou inventarizaci čtyřikrát do roka. Po novelizaci zákona o účetnictví v roce 2002 již tato povinnost není dána zákonem.

Průběžná inventarizace

Podstatou této inventarizace je její rozložení do celého kalendářního roku. Průběžnou inventarizaci smí účetní jednotky provádět pouze u *zásob*, u nichž účtují podle druhů, podle míst jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob, a také u *dlouhodobého hmotného majetku*, který k vzhledem ke své funkci nemá stále místo (např. železniční vagóny). Účetní jednotka si sama určí termíny této inventarizace. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být inventarizován minimálně jednou za účetní období.

Další podmínkou pro provádění průběžných inventarizací je, že pohyb jednotlivých druhů zásob musí být sledován na skladních kartách nebo záznamech nahrazujících skladní karty, které tvoří analytickou evidenci těchto zásob. Tuto inventarizaci **nelze** provádět při **korunové analytické evidenci**.⁹

2.3.3 Inventura

Vzhledem k podobnosti slov inventarizace a inventura je žádoucí upozornit na jejich pojmovou odlišnost. Inventarizace je obsahově širší pojem a jak bylo již uvedeno výše, zahrnuje celý soubor prací, které vedou k porovnání skutečného stavu a stavu majetku a závazků v účetnictví, k odstranění vzniklých rozdílů a k zhodnocení stavu majetku. Kdežto **inventura** znamená jen úvodní část inventarizace, kterou je zjišťování skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni u jednotlivých složek. Inventura je částí velmi významnou, neboť na jejím řádném provedení závisí věrohodnost a pravdivost celé inventarizace.

⁹ Schiffer (2006).

2.3.4 Druhy inventur

Inventura se provádí podle povahy inventarizovaného druhu majetku a závazků a můžeme ji provést dvěma způsoby, popřípadě kombinací těchto dvou způsobů. Těmito způsoby jsou:

- inventura fyzická,
- inventura dokladová.

a) *Fyzická inventura*

„Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy u majetku hmotné povahy, popřípadě i u majetku nehmotné povahy, ale pouze tehdy, kdy to připouští jejich povaha a nebrání-li tomu místo, kde se v době inventarizace majetek nachází.“¹⁰

Skutečné stavy se při fyzické inventuře zjišťují přepočtením, převážením, přeměřením a ve zvláštních situacích také technickým propočtem. Při využití technického propočtu vycházíme z jednotek množství uvedených v účetnictví a používá se pouze, když zjištění stavu obvyklým způsobem není možné, hospodárné nebo bezpečné. V praxi jde například o zjištění skutečného množství volně uloženého materiálu a tekutých látek v nádržích. U zásob materiálu, potravin a zboží v zaplombovaných, neotevřených a nepoškozených původních obalech, pokud to schvaluje vnitřní směrnice o inventarizaci, je možno skutečné množství zjišťovat podle údajů na obale.¹¹

b) *dokladová inventura*

Tento způsob inventury se používá především u pohledávek, závazků, nákladů příštích období, výdajů příštích období, výnosů příštích období, příjmů příštích období, dohadných položek, rezerv, materiálu na cestě, zboží na cestě apod., ale také u složek majetku, u kterého nelze provést inventuru fyzickou, vzhledem k místu, kde se nachází v době provádění inventarizace. Jako příklad takového majetku můžeme uvést dopravní prostředky, které se nachází v opravě u dodavatelů.

Při dokladové inventuře je stav příslušného druhu majetku a závazků zjišťován, ověřován či se prokazuje jen pomocí různých písemností a to například užitím účetních

¹⁰ Svobodová (2008, s. 99).

¹¹ Svobodová (2011).

dokladů, spisů a smluv, korespondence. Dokladová inventura znamená tedy prověřit správnost konečných zůstatků příslušných účtů.¹²

2.4 Příprava inventarizace

Inventarizace majetku a závazků je v mnohých účetních jednotkách velmi rozsáhlý, náročný a specifický proces, a to především ve středních a velkých podnicích. Zahrnuje spoustu činností a zaměstnává i velmi značnou část pracovníků a to v různé míře intenzity a po různě dlouhou dobu.

Oblast organizace přípravy, postupů a prací před zahájením inventarizace, v průběhu a po skončení inventarizace je plně v kompetenci účetní jednotky a vzhledem k tomu, že jde o velmi důležitou záležitost, která zasahuje do rytmu celého podniku, je také v zájmu každé účetní jednotky věnovat organizaci inventarizace značnou pozornost a snažit se, aby inventarizace byla naplánována co nejlépe, nepřesněji a co nejméně zasáhla nebo ohrozila pravidelný chod podniku.¹³

2.4.1 Zpracování směrnice k inventarizaci

Povinností účetních jednotek je vést účetnictví správně, průkazně, srozumitelně a přehledně. Tato povinnost je daná zákonem a účetní jednotky ji z části plní i tím, že si sestaví vnitropodnikové předpisy, které stanoví postupy odpovídající konkrétním podmínkám příslušné účetní jednotky. Účelem vnitřní směrnice k inventarizaci je návod ke správnému a úplnému provedení inventarizace majetku a závazků účetní jednotky, a to s cílem splnit příslušná ustanovení zákona o účetnictví. Forma a obsah interní směrnice je plně v kompetenci účetní jednotky, ale je nutné dbát právě na to, aby nebyla v rozporu se zákonnou úpravou inventarizací. Vytvoření takové interní směrnice představuje vcelku rozsáhlou a z hlediska času náročnou činnost. Jejich sestavení se netýká pouze pracovníků účtárny, ale i ostatních zaměstnanců pracujících v jiných vnitropodnikových útvech. Tato interní směrnice by měla být schvalována nejvyššími odpovědnými pracovníky a také pravidelně obnovována.

Vnitřní organizační směrnice k inventarizaci by měla obsahovat především:

- přesné vymezení předmětu inventarizace, rozsah inventarizace,

¹² Schiffer (2005).

¹³ Schiffer (2006).

- stanovení orgánů zajišťujících inventarizaci (ústřední inventarizační komise, dílčí inventarizační komise),
- stanovení pravomocí a odpovědností těchto orgánů,
- stanovení termínů inventarizací, časového harmonogramu prací,
- vymezení podstaty inventurních soupisů a jejich účelu,
- vymezení podstaty a účelu zápisu o provedení inventarizace,
- stanovení způsobu provádění inventarizace,
- stanovení způsobu projednávání výsledků inventarizace,
- stanovení provádění mimořádných inventur,
- stanovení způsobu úschovy inventarizačních písemností,
- závěrečná ustanovení a také případné přílohy k interní směrnici o inventarizaci.¹⁴

2.4.2 Vymezení předmětu inventarizace

Vymezení předmětu inventarizace spočívá v určení majetku a závazků, které budou podléhat inventarizaci. Účetní jednotky mohou vycházet z účtového rozvrhu. Ten dle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotky sestavují povinně na podkladě směrné účtové osnovy. V účetním rozvrhu jsou uvedeny všechny potřebné účty, syntetické, analytické, ale i podrozvahové, sloužící k zaúčtování všech účetních případů.

2.4.3 Harmonogram inventarizačních prací

Účetním jednotkám je doporučováno, aby si pro každý rok sestavily harmonogram inventarizace a v něm rozvrhly z hlediska času provádění inventarizací jednotlivých druhů majetku a závazků. V harmonogramu by měly být jasně určeny termíny inventarizací, popřípadě doba zahájení a ukončení inventarizačních prací.

Harmonogram by měl obsahovat:

- předmět inventury, jeho přesný název či označení,
- označení příslušného syntetického či analytického účtu,
- určení místa, kde se příslušný majetek nachází,
- označení osoby odpovědné nebo hmotně odpovědné za majetek,
- datum, ke kterému má být fyzická inventura provedena,
- datum vyhodnocení výsledků inventury,
- datum předání inventarizačních písemností ústřední inventarizační komisi,

¹⁴ Sotona (2006).

- jméno předsedy, který zodpovídá za inventarizaci příslušného majetku nebo skupiny majetku,
- jména členů zodpovědných za provedení inventury,
- jméno osoby účtující o majetku,
- datum předání účetních stavů vedoucímu DIK,
- jméno a funkce osoby, která zpracovala harmonogram.

2.4.4 Inventarizační komise a výběr pracovníků

Zákon o účetnictví se nezabývá otázkou výběru pracovníků do inventarizačních komisí, nezabývá se ani určením vhodného množství osob odpovědných za provedení inventarizací a kvalifikací těchto osob. Ze zákona vyplývá, že inventarizaci může zabezpečit i jen jediná osoba a to bez ohledu na její vztah k inventarizovanému majetku či závazku. Takovou osobou může být klidně sám podnikatel, společník, hmotně odpovědná nebo jiná osoba v zaměstnaneckém poměru. Může to být i osoba mimo zaměstnanecký poměr, pokud účetní jednotka pověří vedením účetnictví a také i provedením inventury jinou právnickou nebo fyzickou osobu.

Ve středních a velkých účetních jednotkách má provádění inventarizačních prací skupinou či skupinami pracovníků nesporné výhody, a proto je zřizování inventarizačních komisí žádoucí.

Problematika sestavení inventarizačních komisí je, jak vyplývá ze zákona, zcela v pravomoci účetní jednotky. Inventarizace a její řádné provedení patří mezi rozhodující podklady ke správnému a hlavně věrnému zobrazení skutečnosti v účetní závěrce. Úkony pracovníků zodpovědných za provedení inventarizačních prací přímo ovlivňují objektivnost a věrohodnost celé inventarizace, proto je výběr správných osob velmi důležitý. Není například vhodné, a ani v zájmu účetní jednotky, aby skladník, který má hmotnou odpovědnost za zboží na skladě, prováděl sám fyzickou inventuru u tohoto zboží. Bohužel, ale ne každá účetní jednotka má možnosti pověřit touto inventurou jinou odpovědnou a odborně způsobilou osobu.¹⁵

„Statutární zástupce účetní jednotky stanoví k organizování, řízení provádění inventarizace majetku a závazků jednu nebo více inventarizačních komisí, určí jejich členy a

¹⁵ Schiffer (2005).

jmenuje jejich vedoucí.”¹⁶ Je vhodné, aby účetní jednotky v rámci inventarizačních orgánů zřizovaly a nadále rozšiřovaly v rámci inventarizačních orgánů:

- *dílčí inventarizační komise*, které jsou orgány výkonné a na kterých spočívá značný objem inventarizačních prací souvisejících s fyzickým zjištěním skutečného stavu majetku a závazků,
- *hlavní inventarizační komisi*, která je orgánem řídícím a současně také orgánem kontrolním a poradním. Je složena z vedoucích pracovníků ekonomického, právního i technického úseku. Hlavní komise předkládá vedení účetní jednotky ke schválení výsledky inventur a to i s případným návrhem na vypořádání inventarizačních rozdílů.

Možné sestavování inventarizačních komisí v organizacích:

I. Malá organizace – malý objem majetku a závazků

Je možnost sestavit jen jednu inventarizační komisi, a to například dvoučlennou komisi, kterou tvoří předseda a jeden člen komise.

II. Střední organizace – střední objem majetku a závazků

Je možno sestavit více inventarizačních komisí, např. v tomto členění:

- a) inventarizační komise, která provede fyzickou inventarizaci hmotného a nehmotného majetku a bude složena z jednoho předsedy a dvou členů,
- b) inventarizační komise, která provede dokladovou inventarizaci u závazků, kterou bude tvořit opět jeden předseda a dva členové,
- c) inventarizační komise, která provede inventarizaci u ostatního majetku a závazků, který není předmětem inventarizačních komisí uvedených v bodech a) a b) znovu možno ve stejném složení jednoho předsedy a dvou členů.

III. Velká organizace – větší objem majetku a závazků

Je vhodné sestavit více inventarizačních komisí a to například v členění:

- *jedna hlavní inventarizační komise*, která slouží jako poradní orgán vedoucího organizace pro účely inventarizace, její přesný název nikde přesně určen, a proto se může jmenovat také např. centrální nebo ústřední inventarizační komise,

¹⁶ Svobodová (2008, st. 83).

➤ *více dílčích inventarizačních komisí*, které si účetní jednotka může stanovit podle potřeby a pro konkrétní provádění určitých inventarizací. Např.:

- dlouhodobý majetek,
- zásoby,
- pohledávky a závazky,
- ostatní – apod.¹⁷

Při výběru pracovníků do dílčích inventarizačních komisí se jako první otázka nabízí, koho do této komise vlastně jmenovat. V tomto směru je doporučováno, aby alespoň jeden člen komise měl odborné znalosti o inventarizovaném majetku. Při dvoučlenné komisi, kde jedním z členů je pracovník hmotně odpovědný za majetek, u kterého se předpokládá, že tyto znalosti má, je vhodné, aby i vedoucí této komise měl stejné odborné znalosti.

Inventarizace je činnost kontrolní, namáhavá a nese sebou jistou odpovědnost, proto není divu, že členství v těchto komisích není mezi pracovníky populární, a proto při výběru členů a vedoucích záleží velmi na správném přístupu vedení účetní jednotky k zaměstnancům a na snaze citlivým jednáním dojít k vzájemné dohodě při zabezpečování inventarizačních prací.

Členové a vedoucí inventarizačních komisí by měli být řádně proškoleni a seznámeni se všemi povinnostmi, odpovědnostmi a úkoly. Povinnost instruktáže účetní jednotce neukládá zákon o účetnictví, ale zákoník práce, a to v § 142 odst. 2.¹⁸

2.4.5 Úkoly a povinnosti inventarizačních komisí

Stanovení povinností inventarizačních komisí záleží opět na účetní jednotce, jak podrobně tuto problematiku ošetří. Obecně můžeme říci, že základními úkoly inventarizačních komisí by měla být příprava, bezprostřední provedení inventur u jednotlivých druhů majetku a závazků a zajištění dalších inventarizačních prací. Konkrétní způsob provádění inventarizací by však měla dílčí inventarizační komise přizpůsobit charakteru majetku a závazků, které jsou inventarizovány. Pro představu si můžeme uvést úkoly, které by mohly být společné všem dílčím inventarizačním komisím a jejichž uložení je v pravomoci účetní jednotky.

a) Úkoly DIK před zahájením inventur:

¹⁷ Svobodová (2011).

¹⁸ Schiffer (2005).

- podle povahy majetku a závazků zařídit vše, aby ve stanoveném termínu mohla být inventura bez problému provedena,
- dohodnout čas zahájení inventury s odpovědnými pracovníky,
- připravit inventarizační písemnosti,
- přesvědčit se o platnosti dohod o hmotné odpovědnosti v případech, kdy to vyžadují interní předpisy účetní jednotky apod.

b) Úkoly DIK v průběhu provádění inventur:

- zjistit skutečné stavy majetku a závazků, také všechna rizika, ztráty a znehodnocení u inventarizovaného majetku a navrhnout opravné položky,
- vyhotovit inventurní soupisy inventarizovaných druhů majetku a závazků, jejichž součástí jsou vlastnoruční podpisy pracovníků odpovědných za inventarizovaný majetek a závazky, členů a vedoucího DIK,
- zjistit přebytečné, nevyužité nebo neupotřebitelné druhy majetku a přednést návrh, jak by s tímto majetkem mělo být naloženo,
- zjistit, jak je zajištěna ochrana majetku, zda uložení majetku není v rozporu s bezpečnostními předpisy a také se přesvědčit, zda je majetek řádně udržován a opravován,
- zjistit druhy a množství nevyužitých, poškozených nebo znehodnocených zásob, zjistit příčinu a navrhnout jejich likvidaci, respektive opravnou položku,
- zjistit dlouho neuhrazené pohledávky, navrhnout jejich řízení a vytvoření opravné položky,
- zjistit zaniklé pohledávky a příčiny jejich promlčení,
- zjistit závazky k odepsání, které právně zanikly a upozornit na nutnost jejich odepsání.

c) Úkoly DIK po ukončení inventur:

- porovnat zjištěné skutečné stavy majetku a závazků s jejich stavem v účetnictví nebo operativní evidenci,
- zjistit případné inventarizační rozdíly, vyšetřit příčiny jejich vzniku,
- vypracovat návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů a opravné položky,

- sepsat inventarizační zápis, pokud je v příslušné účetní jednotce požadován, a spolu s ostatními inventarizačními písemnostmi a s prohlášením odpovědné osoby, odevzdat k zaúčtování určenému pracovníkovi.¹⁹

2.5 Inventarizační písemnosti

2.5.1 Inventurní soupis

Výsledky jednotlivých inventur je očividně nutno nějakým způsobem zaznamenat. Zákon o účetnictví v § 30 odst. 1 stanoví, že účetní jednotky jsou povinny skutečné stavy majetku a závazků zjištěné při inventarizaci zaznamenat v inventurních soupisech.

V § 30 odstavci 2, zákon o účetnictví dále uvádí, že:

„Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) skutečnosti podle odstavce 1 tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,*
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti podle písmena a), a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,*
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,*
- d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle § 26, odst. 3,*
- e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.“²⁰*

Inventurní soupisy patří mezi obligatorní písemnosti každé inventarizace bez ohledu na druh prováděné inventury. Zákon o účetnictví uvádí, že pouze v případě provádění průběžné inventarizace mohou být inventurní soupisy nahrazeny jiným průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů.

Mezi informace, které ze zákona inventurní soupis musí obsahovat, patří tedy především jednoznačná identifikace majetku či závazku, podpis osoby odpovědné za zjištění skutečností, podpis osoby odpovědné za provedení inventarizace a způsob zjišťování těchto skutečných stavů. Tyto informace vyžaduje zákon o účetnictví.

¹⁹ Schiffer (2006).

²⁰ § 30 odst. 2 zákon o účetnictví.

Inventurní soupis by ale **měl** obsahovat i jiné informace. Jako příklady rozšiřujících informací je možno uvést:

- název a adresu účetní jednotky,
- místo provádění inventarizace,
- datum a čas zahájení a ukončení inventarizace,
- název a označení majetku či závazku, jehož stav je ověřován.

Dále by v inventurních soupisech měli být uvedeny údaje jako číslo řádku, číslo inventarizovaného předmětu (katalogové, evidenční, inventární, výrobní), název položky (druh, barva, provedení), měrná jednotka, ve které je majetek evidován, cenu této měrné jednotky, zjištěný fyzický stav v Kč a zjištěný účetní stav, zjištěný rozdíl v Kč i v měrných jednotkách. A v poslední řadě také počet stran inventurního soupisu.

Záleží pouze na účetní jednotce, jak rozšíří obsah inventurních soupisů. Obsah a forma inventurních soupisů by měla být především přizpůsobena charakteru inventarizovaného majetku či závazku.

Ke konci každé inventury je vhodné, aby příslušná dílčí komise vyhotovila **inventarizační sumář**, jehož přílohou jsou jednotlivé inventurní soupisy.²¹

2.5.2 Inventarizační zápis

Zákon nepožaduje po účetních jednotkách, aby sestavovaly inventarizační zápis. Důvodem vytvoření takového zápisu je získání souhrnných informací. Mezi náležitosti zápisu patří:

- identifikace účetní jednotky,
- souhrnná zpráva o provedené inventarizaci,
- den, ke kterému byla inventarizace provedena,
- termín provádění inventur,
- informace o inventarizačních komisích, jejich členech,
- seznam všech vyhotovených inventarizačních soupisů,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- úhrn zjištěných inventarizačních rozdílů,
- návrh možností na vypořádání inventarizačních rozdílů a vyjádření pracovníků odpovědných za příslušný majetek či evidenci závazků,

²¹ Svobodová (2011).

- návrh na zdokonalení evidence majetku a závazků,
- návrh na zlepšení přípravy podkladů k inventarizaci,
- návrhy, jak předcházet vzniku dalších inventarizačních rozdílů,
- datum vyhotovení inventarizačního zápisu.

Účetní jednotka má povinnost všechny inventarizační písemnosti uschovat a to po dobu stanovenou zákonem o účetnictví, která je 5 let a začíná následující účetní období po konci účetního období, ve kterém byla inventarizace provedena.

3 Proučtování inventarizačních rozdílů – praktické příklady

Cílem všech inventarizačních prací, jak již bylo řečeno v předchozí kapitole, je zjistit skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřit, zda tato nově zjištěná skutečnost odpovídá stavu, který je zachycen v účetnictví. Předchozí kapitola byla věnována především teoretickým otázkám a přípravné fázi inventarizace. Následující kapitola bude zaměřena na fázi inventarizace, ve které již proběhly inventury majetku a závazků, byly tedy zjištěny skutečné stavy, které byly zapsány spolu se stavy účetními do inventurních soupisů²², a dochází právě k jejich srovnání a charakteristice výsledků.

Při zaměření na výsledky inventarizačních prací je nutno podotknout, že díky inventarizaci nejsou zjišťovány a vyčísleny jen případné inventarizační rozdíly nebo škody na majetku, ale výsledkem mohou být i jiné důležité skutečnosti a poznatky, např. nutnost oprav strojů či budov, evidování již zaměřených projektů pro výstavbu, ale také nutnost vytvoření opravných položek. Výsledkem mohou být dále i chyby v účetnictví, které je nutno odhalit a opravit ještě před konečným vyčíslením inventarizačního rozdílu.

3.1 Inventarizační rozdíly

Problematika inventarizačních rozdílů je velmi důležitá nejen z hlediska samotných inventarizací, ale i z hlediska věrohodnosti účetnictví. Jak bylo již naznačeno, je tato otázka stručně ošetřena zákonem o účetnictví, který v § 30 odst. 6 stanoví:

„Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy

- a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo*
- b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek.”²³*

Dále je v zákoně o účetnictví v § 30 odst. 7 uvedeno:

²² Účetní stavy by měly být zaznamenány do inventurních soupisů vždy až po zapsání stavů skutečných. Kdyby tomu bylo naopak, tak by mohla tato skutečnost vést k tomu, že inventury nebudou řádně provedeny a stavy by mohly být pouze opsány podle stavu účetních a vydávány za skutečné.

²³ § 30 odst. 6 zákon o účetnictví

„Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.“²⁴

Jak vyplývá z ustanovení zákona o účetnictví, tak při porovnávání skutečných a účetních stavů může tedy dojít k následujícím situacím:

- a) stav skutečný, zjištěný inventurou = stavu v účetnictví - nevzniká inventarizační rozdíl,
- b) skutečný stav < stav zachycený v účetnictví – je zjištěno manko, resp. schodek,
- c) skutečný stav > stav zachycený v účetnictví – je zjištěn přebytek.

3.1.1 Manka, schodky

Manko je „záporný inventarizační rozdíl“ a jde tedy o případ, kdy skutečný stav je nižší než účetní a tento rozdíl není možno prokázat způsobem stanoveným zákonem (např. doložit účetním dokladem). Manko, které vzniklo na ceninách, je označováno za schodek. Podle českého účetního standardu č. 007 se za manko nepovažují tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Za manka dále nejsou považovány škody na majetku. Manko (schodek) představuje úbytek kvantitativní, kdežto škoda je úbytek kvalitativní. Za škodu se v účetnictví považuje neodstranitelné poškození majetku. Je – li neodstranitelná škoda zjištěna na základě inventarizace při ohledání majetku, je proveden jednorázový odpis takového majetku. Pokud je škodu možno odstranit a účetní jednotka má v plánu poškozený majetek opravit, o škodě se neúčtuje. V případě, kdy by se jednalo o významný pokles hodnoty majetku, měla by účetní jednotka zvážit, zda by neměla vzhledem k zásadě opatrnosti dočasně snížit účetní hodnotu majetku vytvořením opravné položky.

Manka, popřípadě schodky se dále posuzují zejména podle příslušných ustanovení občanského zákoníku, obchodního zákoníku a zákoníku práce.

Manko je možno dále dělit:

- zaviněné,
- nezaviněné.

²⁴ § 30 odst. 7 zákon o účetnictví.

3.1.1.1 Zaviněná manka, schodky

Zaviněná manka, resp. zaviněné schodky na ceninách, jsou ta manka (schodky), u kterých je jasně prokázáno, že jejich vznik je následkem nezodpovědnosti, zanedbání povinnosti nebo úmyslné činnosti pracovníka, popřípadě jiné osoby (například při odcizení).

3.1.1.1.1 Hmotná odpovědnost zaměstnanců

Při nástupu do nové práce nebo při změně pracovní pozice se ve většině organizací požaduje po zaměstnancích, aby kromě pracovní smlouvy podepsali také dohodu o hmotné odpovědnosti. Na základě této dohody pracovník přebírá odpovědnost za veškeré, jemu svěřené hodnoty.

Hmotná odpovědnost zaměstnanců v zákoně č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen zákoník práce), je založena na těchto hlavních zásadách:

- musí existovat pracovně právní vztah (za něj se považuje také dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti),
- zaměstnanec dosáhl 18 let věku,
- je-li způsobilost zaměstnance k právním úkonům omezena nebo je-li této způsobilosti zaměstnanec zbaven, nesmí za něj zástupce uzavřít dohodu o odpovědnosti,
- nutnost písemného uzavření dohody o hmotné odpovědnosti a také dohoda musí být podepsána samotným zaměstnancem,
- odpovědnost není závislá na funkci a pracovišti zaměstnance,
- odpovědnost se nevztahuje jen na hodnoty, které byly zaměstnancem převzaty při uzavření dohody, ale týká se také jakékoliv další hodnoty, která je zaměstnanci svěřena v průběhu trvání pracovního poměru,
- předmětem dohody mohou být jen ty hodnoty, které zaměstnanci byly svěřeny k vyúčtování a zaměstnanec má možnost s těmito hodnoty osobně disponovat po celou dobu, po kterou mu byly svěřeny,
- zavinění zaměstnavatel není povinen zaměstnanci prokazovat,
- zaměstnanec se zcela nebo zčásti zproští odpovědnosti, když prokáže, že manko vzniklo zcela nebo zčásti bez jeho zavinění,
- odstoupení od smlouvy musí být zaměstnavateli podáno písemně,
- odpovědnost zaniká dnem, kdy bylo odstoupení od dohody doručeno zaměstnavateli.

Ustanovení § 252 odst. 1 zákoníku práce nám jasně určuje, že předpokladem vzniku odpovědnosti zaměstnance je existence manka (schodku) na hodnotách, jež mu byly svěřeny

k vyúčtování. Mezi takové hodnoty patří např. hotovost, ceniny, zásoby materiálu, aj. Toto manko (schodek) je většinou zjištěn právě při inventarizaci. V souvislosti s hmotnou odpovědností provádějí účetní jednotky inventarizaci nejen k datu sestavení řádné účetní závěrky, ale také hlavně k příležitosti změny hmotně odpovědného pracovníka, při převedení zaměstnance na jinou práci či pracoviště nebo také při skončení pracovního poměru.

V případě hmotné odpovědnosti se manko nad normu přirozených úbytků či ztraceného nebo schodek na ceninách a hotovosti předepisují k náhradě hmotně odpovědnému zaměstnanci. V účetnictví provedeme dva účetní zápisy. Prvním zápisem je odepsání chybějících zásob, hotovosti či cenin do nákladů. Tímto zápisem srovnáme účetní stav se stavem skutečným. Dalším účetním zápisem bude samotný předpis manka k náhradě hmotně odpovědnému pracovníkovi. Při účtování těchto zápisů nesmí účetní jednotka zapomenout dodržet základní pravidla, kterými jsou nutnost účtování obou výše uvedených skutečností ve věcné a časové souvislosti a nutnost respektovat při předpisu manka tzv. ceny obvyklé²⁵.

Zachovat věcnou a časovou souvislost při vypořádání manka, resp. schodků, znamená vyúčtovat odpis manka a předpis manka k náhradě do stejného účetního období. Účetní jednotka musí tuto zásadu dodržet taktéž v případě, kdy se zaměstnanec například rozhodl prokázat nezavinění manka soudní cestou a případ není do konce období, ve kterém bylo manko odhaleno a zaúčtováno do nákladů, uzavřen. I v tomto případě musí být pohledávka zaúčtována souvztažně jako výnos do stejného účetního období. Vypořádání pohledávky je až krokem následujícím.

Důležitá je taktéž částka, která bude zaměstnanci předepsána k náhradě. Tento problém se týká především zásob. Manko je odepsáno do nákladů v hodnotě, ve které jsou zásoby evidovány v účetnictví, kdežto předpis k náhradě hmotně odpovědné osobě by měl být ve výši, která odpovídá ceně obvyklé, tzn. ceně, kterou by zaměstnanec musel uhradit, kdyby si danou věc koupil.²⁶

3.1.1.2 Nezaviněná manka, schodky

Nezaviněná manka jsou takové rozdíly, u kterých nelze jednoznačně prokázat, že jejich vznik je způsoben zaviněním či přičiněním zaměstnance nebo jiné osoby. Jedná se především o ztráty v rámci norem přirozených úbytků, které sice podle českého účetního

²⁵ Cena obvyklá je cena, která se používá především pro účely občanskoprávních vztahů, daňového, exekučního řízení apod. Obvyklou cenou se rozumí cena, která byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění, a to bez vlivu osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího a bez vlivů mimořádných okolností trhu.

²⁶ Müllerová (2006).

standardu č. 007 mankem nejsou, ale pro tyto úbytky je v praxi stále používán výraz „manko do normy.“

3.1.2 Přebytky

Přebytkem se rozumí „kladný inventarizační rozdíl.“ Přbytek vzniká v případě, kdy skutečný stav je vyšší než účetní stav odpovídajícího majetku či závazku a kdy tento rozdíl nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem. Přbytek se posuzuje mimo jiné podle ustanovení občanského zákoníku o věci ztracené, skryté, opuštěné a majetkovém prospěchu.

Běžně vznikají přebytky v praxi hlavně z důvodů nepořádku v účetní evidenci, a to především v případech, kdy před vlastním provedením inventury nebyl majetek řádně zaevidován.

3.1.3 Opravy chyb v účetnictví

Během každého účetního období může na jednom skladu dojít až k několika stovkám příjmů a výdajů. Je pochopitelné, že vzhledem k četnosti takových operací, může dojít k chybě nebo k opomenutí při vyhotovování příjem či výdejek a také při jejich zaúčtování. Tyto chyby v případě, že nebudou rozpoznány, objasněny a opraveny, zvýší neoprávněně finální částku manka nebo přebytku. Proto je nezbytné takové nedostatky odstranit ještě před konečným vyčíslením inventarizačních rozdílů. Takové opravy administrativních chyb je možno provádět pouze průkazným způsobem (na základě řádně vystaveného účetního dokladu).

Přbytek zboží, které bylo na základě výdejky vydáno ze skladu, z různých důvodů vráceno zpátky na sklad a jehož vrácení nebylo na základě příjemky řádně zaúčtováno. Dochází tak ke vzniku nesprávného přebytku. Chyba bude opravena tak, že se vystaví nový účetní doklad a přbytek se proučtuje na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a ve prospěch účtu 504 – Prodané zboží.

Manko u zboží, které vzniklo prokazatelně tím, že zboží bylo vydáno, ale bez výdejky, popřípadě výdejka nebyla zaúčtována, se dodatečně vyúčtuje na vrub účtu 504 – Prodané zboží a ve prospěch účtu 132 – Zboží na skladě.²⁷

²⁷ Schiffer (2005).

3.1.4 Opravy inventurních rozdílů zásob vzniklých neúmyslnou záměnou

Další situací, která v praxi může nastat z důvodů lidského pochybení, je neúmyslná záměna při výdeji některých druhů zásob. Důsledkem je vznik manka u jednoho druhu zásob a vznik přebytku u druhu jiného. V praxi může taková chyba vzniknout například v případě, kdy skladník omylem vydá na řádně vyhotovenou výdejku jiný materiál a to z důvodů jejich značné podobnosti. U materiálu, který byl podle výdejky vydán, bude tedy zjištěn přebytek, kdežto u materiálu, jehož výdej nebyl evidenčně podchycen, bude při inventuře zjištěno manko.

Do konce roku 1991 platila vyhláška č. 155/1971 Sb., o inventarizaci hospodářských prostředků. V této vyhlášce byly tyto případy neúmyslné záměny zásob řešeny pomocí tzv. vzájemného vyrovnání manka a přebytků.

V současnosti je tato problematika upravena ustanovením § 68 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb., které vymezuje vzájemné zaúčtování podle § 4 odst. 8 a § 7 odst. 6 zákona o účetnictví takto:

*„(1) Za porušení vzájemného zaúčtování v účetnictví a v účetní závěrce **se nepovažuje** zaúčtování:*

- a) dobropisů nebo refundací týkajících se konkrétní nákladové, popřípadě výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad, popř. výnos zaúčtován,*
- b) doměrků a vratek daní z příjmu, nepřímých daní, poplatků a obdobných plnění podle jiných právních předpisů,*
- c) rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob,*
- d) pohledávek a závazků s výjimkou přijatých a poskytnutých záloh k těžce fyzické nebo právnické osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách a,*
- e) opravných položek a rezerv.*

(2) Za vzájemné zaúčtování se nepovažuje prostřednictvím rozvahových účtů vzájemný zápočet pohledávek a závazků podle občanského a obchodního zákoníku. ”²⁸

Opravy inventurních rozdílů v důsledku neúmyslné záměny lze využít pouze, když:

- jde o zásoby,
- vedoucí účetní jednotky nebo jiný pověřený pracovník povolil toto vzájemné zaúčtování (vyrovnání) zásob,
- jde o záměnu zásob, které se týkají téhož odpovědného pracovníka,
- rozdíly vznikly ve stejném období, za které se inventarizace provádí,
- rozdíly u zásob vznikly skutečně neúmyslnou záměnou jejich jednotlivých druhů.

Dále je nutno dodat, že k neúmyslné záměně při běžné manipulaci se zásobami může docházet jen u druhů zásob:

- které plní v podniku stejnou funkci,
- které mají stejné nebo podobné rozměry, tvar či balení,
- u kterých se množství vyjadřuje ve stejné měrné jednotce.

Ovšem nelze uznat případy, kdy je skutečné množství zásob zjišťováno technickým propočtem (např. tekuté látky v nádržích) nebo dokladovou inventurou. V takových situacích není možno totiž jednoznačně určit skutečný stav a neúmyslnou záměnu zásob není možno akceptovat.

Stejně jako u předchozí situace, je nutno, aby tyto chyby byly opraveny ještě před definitivním vyčíslením inventarizačních rozdílů a také aby účetní odstranění chyb bylo provedeno průkazným způsobem, tzn.:

- na množství zásob, které chybí v důsledku neúmyslné záměny, vyhotovit řádnou výdejku, tato výdejka bude proúčtována do spotřeby a současně jako úbytek u zásob,
- u množství zásob, které přebývá v důsledku neúmyslné záměny, vyhotovit řádnou příjemku, tato příjemka bude zaúčtována jako storno spotřeby a zároveň jako přírůstek u zásob.

Převyšuje-li po vyrovnání výše manka výši přebytku, je rozdíl posuzován jako manko a naopak, převyšuje-li částka přebytku částku manka, je tento rozdíl posuzován jako přebytek.²⁹

²⁸ Svobodová (2011, s. 200).

3.1.5 Ztráty v rámci norem

V účetní oblasti je tato problematika řešena pomocí českého účetního standardu č. 015 – Zásoby, který v bodě 4.4.4 uvádí:

„Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.“³⁰

Podrobněji je této otázce věnován český účetní standart č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob (dále jen ČÚS č. 007). Tento standart v bodě 2.2 stanoví:

„Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu – jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.“³¹

Z výše uvedeného bodu 2.2 tedy vyplývá, že v praxi může jít o přirozené úbytky, které vznikají v důsledku přirozených vlastností majetku respektive zásob např. vysycháním, vypařováním, prosakováním, rozprášením, usazováním, táním, odplavením, rozptýlením, tvrdnutím, rozkladem, rozdrobením, zvětráním, řezáním, broušením, leštěním, atd.

Za přirozený úbytek ovšem nelze považovat:

- vadné výrobky (zmetky),
- úbytky zásob, jejichž vznik je důsledkem nehody či krádeže a jejichž viník není znám,
- zboží vydávané a přejímané v kusech, výjimkou může být zboží křehké povahy,
- úbytky z důvodů nesprávných evidenčních metod,
- úbytky, u kterých je důvodem vzniku nedodržení bezpečnostních předpisů,
- úbytky způsobené nedodržením předpisů o správné manipulaci se zásobami.

Pokud při běžném hospodářském provozu účetní jednotky vznikají technické a technologické ztráty, je důležité, aby výše těchto ztrát byla ošetřena vnitropodnikovou normou. Důvodem je nejen kontrola hospodárnosti, ale i jejich daňová uznatelnost, protože u účetních jednotek, které ve své interní směrnici nemají stanoveny a ekonomicky zdůvodněny normy přirozených úbytků a ztratného, je všechn chybějící majetek mankem. Daňovému

²⁹ Svobodová (2008).

³⁰ Bod 4.4.4 českého účetního standardu č. 015 – Zásoby.

³¹ Část 2 bod 2.2 českého účetního standardu č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

hledisku mank a inventarizačních rozdílů celkově bude věnována větší pozornost v následující podkapitole.

Je tedy v zájmu účetní jednotky, aby pečlivě vymezila objektivní kritéria pro uplatňování těchto norem a odpovědně určila druhy zásob, u nichž k těmto přirozeným úbytkům či ztrátám dochází při jejich skladování, prodeji, vydávání do spotřeby, atd.

Neexistuje přesný a jednoznačný návod, jak si má účetní jednotka stanovit normy přirozených úbytků a ztratného ve své směrnici. Důležité je ovšem spojení „ekonomicky zdůvodnitelné normy“, protože daňový správce při vyměřování daně bude požadovat zdůvodnění takové normy. Při neobvyklé výši může dojít ke zpochybnění normy správcem daně a to může vést i k následnému doměření daně. Proto je účetním jednotkám doporučováno, aby stanovení a výši norem bylo prokonzultováno se samotným správcem daně nebo auditorem. Dále je také doporučováno použít jako pomůcku pro stanovení vnitropodnikové normy předpisy, které platili ještě před rokem 1990, a další možností je vycházet z vytvořených norem jiných účetních jednotek.

Ve vnitropodnikové směrnici je vhodné, aby účetní jednotka vymezila:

- a) jednotlivé druhy zásob, na které se normy vztahují,
- b) účel stanovených norem,
- c) podmínky, za nichž je možno uplatnit normy úbytků jednotlivých zásob,
- d) základnu pro výpočet normy úbytku (ztráty). Základnou může být například:
 - průměrný obrát zásob v měrných jednotkách,
 - vydané množství zásob v měrných jednotkách,
 - množství prodaného zboží v Kč,
- e) způsob, jakým je výše normy vypočtena,
- f) druhy zásob, na které se normy přirozených ztrát nevztahují.³²

3.2 Účetní a daňové dopady při zúčtování inventarizačních rozdílů

Samotné zaúčtování výsledků inventarizace lze považovat za finální fázi inventarizačních prací. Jde tedy o zaznamenání zjištěných inventarizačních rozdílů do účetních knih. Teprve až tímto aktem se účetní údaje, které jsou zachyceny na syntetických a analytických účtech, dostávají do shody se skutečností. Jak již bylo naznačeno, výsledkem inventarizace mohou být také zjištěné škody na majetku, potřeba vytvoření opravných

³² Sotona (2006).

položek, aj. Tato zjištěná fakta by měla být též řádně zaúčtována, aby účetní evidence mohla splňovat zásadu věrného zobrazení skutečnosti. Příslušné účetní zápisy se většinou provádějí na podkladě zvlášť vyhotovených účetních dokladů.

Co se týče daňového hlediska, je nutné zabývat se otázkou daňové uznatelnosti mank (schodků) a také se zaměřit na problematiku mank a daně z přidané hodnoty.

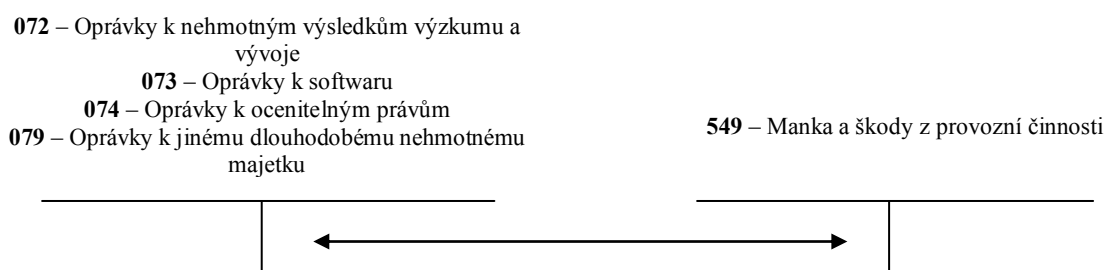
3.2.1 Zaúčtování nejčastějších mank, schodků a přebytků

3.2.1.1 Účtování inventarizačních rozdílů u dlouhodobého nehmotného majetku

- *Zaúčtování zjištěného **manka** na DNM*

Manko na DHM se účetně zachytí ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a na vrub účtu 549. Vyúčtování se provede ve výši zůstatkové ceny majetku, viz Obr. 3.1.

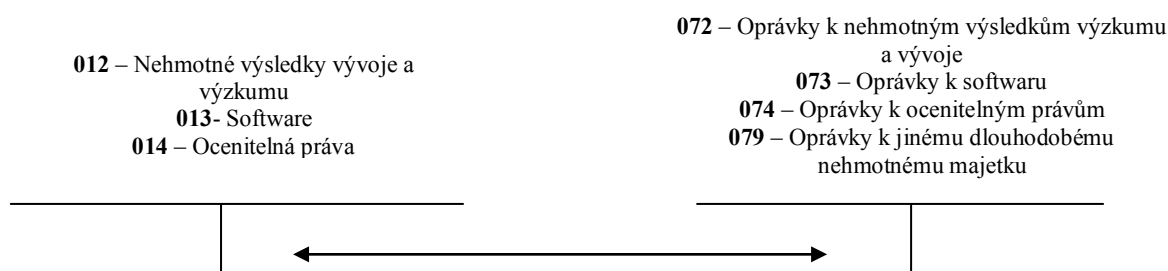
Obr. 3.1: Účetní vypořádání manka na DNM



- ***Vyřazení DNM v důsledku manka***

Vyřazení DNM se provede účetním zápisem na vrub příslušného účtu opravek k DNM a ve prospěch účtu daného DNM, viz Obr. 3.2.

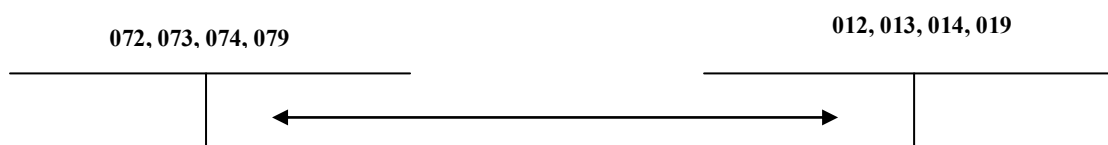
Obr. 3.2: Vyřazení DNM z důvodů zjištěného manka



- *Zaúčtování zjištěného **přebytku** u DNM*

Přebytek se zaúčtuje na účtu majetku v reprodukční pořizovací ceně a to jako plně odepsaný, a to jako zvýšení aktiv, se souvztažným zápisem na stranu MD příslušného účtu oprávek k DNM, viz Obr. 3.3.

Obr. 3.3: Účetní vypořádání přebytku u DNM

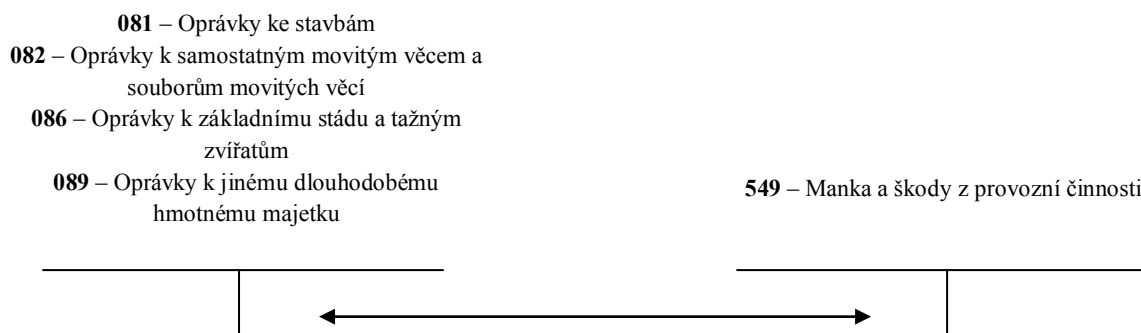


3.2.1.2 *Účtování inventarizačních rozdílů u dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného*

- *Zaúčtování **manka** na DHM odpisovaném*

Vyúčtování manka na DHM odpisovaném se provede ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 08 - Oprávky k DHM a stejně jak u DNM na vrub nákladového účtu 549, viz Obr. 3.4.

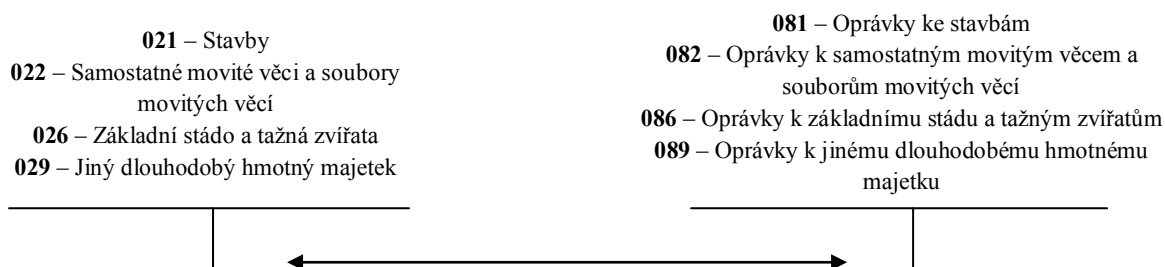
Obr. 3.4: Účetní vypořádání manka na DHM odpisovaném



- ***Vyřazení** DHM odpisovaného z důvodů manka*

Majetek se v důsledku manka vyřadí prostřednictvím oprávek k patřičnému DHM odpisovaného. Projeví se jako snížení aktiv na účtu daného majetku, viz Obr. 3.5.

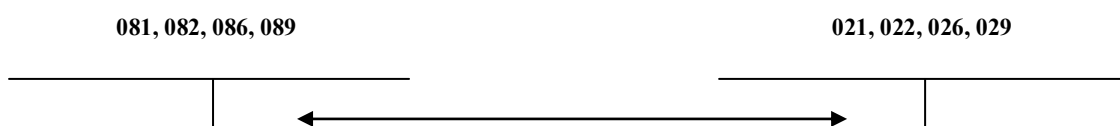
Obr. 3.5: Účetní zápis vyřazení DHM odpisovaného v důsledku manka



- *Vyúčtování zjištěného přebytku na DHM odpisovaném*

Majetek se vyúčtuje jako plně odepsaný a na účtu majetku se ocení reprodukční cenou. Vyúčtování přebytku na DHM viz Obr. 3.6.

Obr. 3.6: Účetní vypořádání přebytku na DHM odpisovaném



3.2.1.3 Účtování inventarizačních rozdílů u dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného

- *Zaúčtování manka u DHM neodepisovaného*

Manko zjištěné na majetku hmotném dlouhodobém, který se neodepisuje, se vypořádá účetním zápisem ve prospěch účtu 549 a na vrub příslušného účtu v účtové skupině 03 – DHM – neodpisovaný, viz Obr. 3.7.

Obr. 3.7: Účetní vypořádání manka u DHM neodpisovaného



- *Přebytek u DHM neodpisovaného*

Vypořádání kladného inventarizačního rozdílu u DHM, který není odepisován, viz Obr. 3.8.

Obr. 3.8: Účetní vypořádání přebytku u DHM neodpisovaného

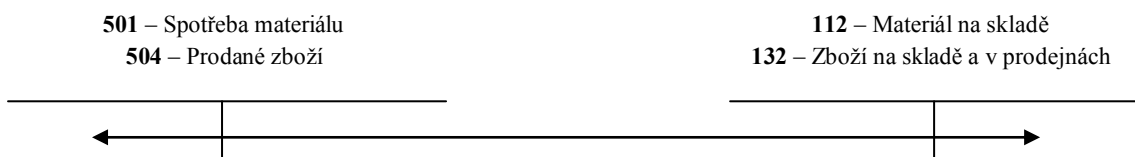


3.2.1.4 Účtování inventarizačních rozdílů u zásob

- *Zaúčtování **mank** do normy přirozených úbytků zásob materiálu a zboží*

Vypořádání záporných inventarizačních rozdílů, které nepřevyšují normu přirozených úbytků zásob, se zaúčtuje jako klasická spotřeba zásob materiálu a zboží, viz Obr. 3.8.

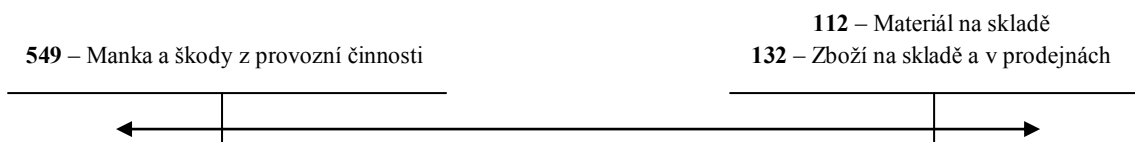
Obr. 3.8: Účetní vypořádání manka do normy u zásob materiálu a zboží



- *Zaúčtování **ostatních manka** u zásob materiálu a zboží*

Všechna ostatní manka („manka nad normu“) se zaúčtuje do nákladů na účet 549 a ve prospěch účtu zásob materiálu nebo zboží, viz Obr. 3.9.

Obr. 3.9: Účetní vypořádání manka nad normu u zásob materiálu a zboží



- *Proúčtování **přebytku** u zásob materiálu a zboží*

Přebytek zjištěný u zásob materiálu a zboží se zaúčtuje jako zvýšení aktiv pomocí účetního zápisu na stranu MD účtů 112 nebo 132, se souvztažným zápisem na stranu D účtu 648, viz Obr. 3.10.

Obr. 3.10: Vypořádání přebytku u zásob materiálu a zboží



- *Zaúčtování **manka do normy** přirozených úbytků u zásob vlastní výroby*

O manku u zásob vlastní výroby do výše norem přirozených úbytků je účtováno, jako o snížení majetku na straně Dal příslušného účtu v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby, se souvztažným zápisem na stranu MD patřičného účtu v účtové skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti, viz Obr. 3.11.

Obr. 3.11: Účetní vypořádání manka do normy u zásob vlastní výroby



- *Zaúčtování **ostatních manků** u zásob vlastní výroby*

Všechna ostatní manka se zaúčtují u zásob vlastní výroby stejně jako u zásob materiálu a zboží na vrub účtu 549 a zároveň ve prospěch příslušného účtu zásob vlastní výroby, což znamená zvýšení nákladů a snížení aktiv, viz Obr. 3.12.

Obr. 3.12: Účetní vypořádání manků nad normu u zásob vlastní výroby



- *Zaúčtování **přebytků** u zásob vlastní výroby*

Přebytek u zásob vlastní výroby se vypořádá pomocí účetního zápisu, kterým zvýšíme hodnotu aktiv na příslušném účtu zásob vlastní výroby a kterým také zároveň zvýšíme hodnotu výnosového účtu 648 na straně MD, viz Obr. 3.13

Obr. 3.13: Účetní vypořádání přebytku u zásob vlastní výroby

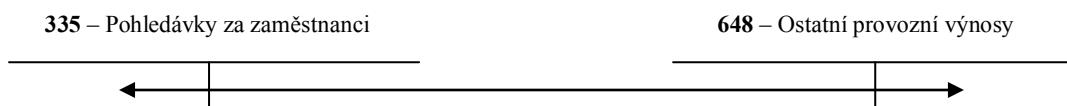


- ***Předpis náhrady** za vzniklé manko na zásobách zaměstnanci*

Jestliže pracovník ručí za jemu svěřené zásoby a podepsal s účetní jednotkou dohodu o hmotné odpovědnosti, tak se chybějící zásoby, které převyšují normu přirozených úbytků

zásob, předepíše k úhradě tomuto odpovědnému zaměstnanci, respektive skladníkovi, viz Obr. 3.14.

Obr. 3.14: Účetní zápis předpisu náhrady manka u zásob zaměstnanci



- **Úhrada manka zaměstnancem**

Zaměstnanec má 3 způsoby, kterými může jemu předepsaný schodek k náhradě vyrovnat. Prvním způsobem je úhrada peněz v hotovosti přímo do pokladny, druhým je úhrada peněz převodem na bankovní účet společnosti a třetím způsobem je vyrovnání srážkou ze mzdy zaměstnance, viz Obr. 3.15.

Obr. 3.15: Zúčtování úhrady manka zaměstnancem



3.2.1.5 Účtování inventarizačních rozdílů u pokladní hotovosti a cenin

- **Zaučtování schodku u hotovosti a cenin**

Schodek zjištěný u pokladní hotovosti nebo na ceninách se zaučtuje jako úbytek aktiv, se souvztažným zápisem na straně Dal nákladového účtu 569, viz Obr. 3.16.

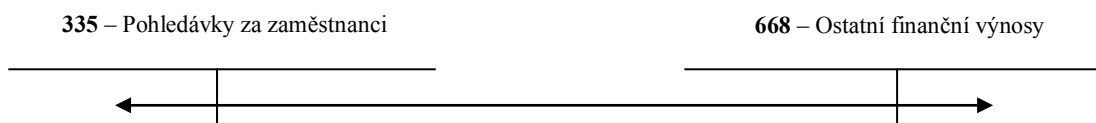
Obr. 3.16: Účetní vypořádání schodku



- **Předpis schodku k náhradě odpovědnému zaměstnanci**

Společnost má většinou s pracovníkem, který je za pokladní hotovost či jiné hodnoty zodpovědný, podepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti. Proto se zjištěný schodek předepisuje k náhradě hmotně odpovědnému zaměstnanci, respektive pokladníkovi a ten ho musí uhradit, viz Obr. 3.17.

Obr. 3.17: Předpis vzniklého schodku k úhradě odpovědnému zaměstnanci



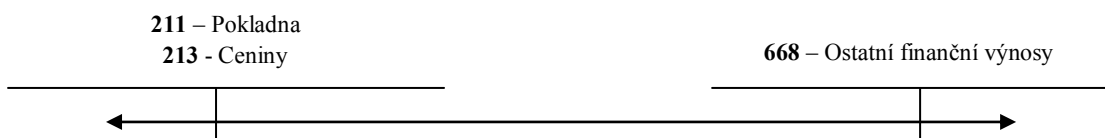
- **Úhrada schodku zaměstnancem**

Úhrada schodku se zaúčtuje stejně jako úhrada vzniklého manka na zásobách a to podle zvoleného způsobu vyrovnání, viz Obr. 3.15.

- **Zaúčtování přebytku u hotovosti a cenin**

Kladný inventarizační rozdíl zjištěný u pokladní hotovosti či u cenin se při vyúčtování projeví jako zvýšení aktiv, se souvztažným zápisem na stranu D výnosového účtu 668, viz Obr. 3.18.

Obr. 3.18: Zaúčtování přebytku u pokladní hotovosti a cenin



3.2.1.6 Účtování manka u investičních cenných papírů

V případě, kdy se při inventarizaci zjistí, že chybí cenné papíry, je nutno zahájit umořovací řízení a tento úbytek uvést na **odděleném analytickém účtu** "Cenné papíry v umořovacím řízení."³³ Je vhodné upozornit, že u investičních cenných papírů se při vypořádání manka postupuje rozdílně než u zaúčtování manka u ostatních druhů majetku. Přebytek cenných papírů se zachytí na stranu D patřičného účtu cenných papírů a na stranu MD finančního výnosového účtu.

3.2.2 Daňové hledisko

Daně a účetnictví spolu úzce souvisí, proto i v otázce inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání, je třeba zabývat se nejen účetním, ale i daňovým hlediskem. Otázku přebytků

³³ V případě zjištění manka u cenných papírů by se účetní jednotka v souladu s příslušnými ustanoveními občanského soudního řádu měla obrátit na soud, který zahájí řízení o umoření listin. Soud vydá rozhodnutí obsahující výzvu, aby se ten, kdo listinu drží, přihlásil do jednoho roku od vydání usnesení soudu a předložil listinu soudu nebo vznesl námitku proti návrhu. V případě, že se umořuje směnka nebo šek zkrátí se doba umořovacího řízení na dva měsíce. Zároveň soud zakáže, aby bylo podle umořovacích listin placeno (výjimkou je umoření směnky). Proces umoření je ukončen usnesením o umoření listiny, které ji dle občanského soudního řádu nahrazuje, dokud osoba, která je podle listiny zavázána, nevydává za ni oprávněnému náhradní listinu.

z hlediska daní není třeba podrobněji řešit, protože veškeré přebytky, s výjimkou přebytků na dlouhodobém majetku, se dostanou do výnosů a stanou se tak zdanitelným příjmem. Větší pozornost bude tedy věnována především daňovým aspektům manka.

3.2.2.1 Daňově uznatelná manka

Daňová uznatelnost manka spolu s daňovou uznatelností škod je řešena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Ten ve svých ustanoveních jasně určuje okruh případů, kdy lze výdaje (náklady) způsobené mankem nebo škodou na majetku uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Z ustanovení v **§ 25 odst. 1 písm. n)** jasně vyplývá, že **daňově uznatelná** jsou manka a škody **jen do výše přijatých náhrad**, ale s výjimkami uvedenými v **§ 24**, kterými jsou **škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle policii neznámým pachatelem**. Manka a škody, na které se výjimka nevztahuje a které přesahují výši náhrad, jsou tedy logicky daňově neúčinná.

ZDP škodou rozumí pouze fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, ovšem pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Za manko se pro účely tohoto zákona považuje inventarizační rozdíl, kdy zjištěný stav skutečný je nižší než účetní.

„Manka do normy” se také nepovažují podle § 25 odst. 2 ZDP za manka a tyto technické a technologické úbytky zásob do normy jsou daňově uznatelným nákladem. Norma ovšem musí být stanovena opodstatněně a musí být zdůvodněna. Správce daně v rámci daňového řízení posuzuje, zda stanovené normy úbytků a ztrát odpovídají charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností.

V případě, že u zásob vznikne manko, které převyšuje normu přirozených úbytků nebo u těchto zásob norma není stanovena, za daňový náklad se toto manko může považovat jen do výše náhrad, které účetní jednotka přijala, např. od hmotně odpovědného pracovníka.

U hotovosti, cenin a jiného majetku přirozeně neexistují normy přirozených úbytků. Manko je tedy daňově uznatelný náklad jen do výše přijatých náhrad. Přijatá náhrada se samozřejmě stává rovněž zdanitelným výnosem.

3.2.2.2. Inventarizační rozdíl z pohledu DPH

V Zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), není jasně definován pojem manko nebo záporný inventarizační rozdíl,

který je v účetních předpisech používáný. Přesto se však problematika daně z přidané hodnoty dotýká i manka. Důležité je ustanovení v § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH, ve kterém stojí:

„(4) Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje

- a) *použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.*”³⁴

V § 13 odst. 5 ZDPH je pak dále vymezeno, které případy se považují za použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce. Mezi tyto specifické příklady patří také poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, jestliže u majetku nebo u jeho části byl uplatněn odpočet daně.

Co se týče zjištění manka, tak to samo o sobě ještě není předmětem daně z přidané hodnoty. V praxi může mít příčina manka nejrůznější podobu. Pokud je účetní jednotka, jako plátce daně z přidané hodnoty schopna prokázat, že v případě manka se nejedná o dodání zboží bez úplaty jiné osobě, ale původ manka je jiný, povinnost přiznat daň na výstupu účetní jednotce nevzniká. Ovšem při absenci důkazních prostředků vztahujících se ke zjištěnému manku, bude tento stav správcem daně vyhodnocen jako dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) a stane se součástí základu daně podle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH.

Jestliže plátce sám dospěje k závěru, že zřejmě nebude moci správci daně dodat dostačující a věrohodné důkazy o původu manka a že správce pravděpodobně v rámci daňového řízení vyhodnotí zjištěné manko jako dodání zboží za úplatu, má povinnost vystavit daňový doklad. Tímto specifickým daňovým dokladem je doklad o použití podle § 29 ZDPH.³⁵

3.2.3 Praktické příklady účtování výsledků inventarizace

Příklad č. 1

Na základě inventury ve velkoobchodě se zahradními potřebami bylo zjištěno manko u sekaček Bolens typ 01 ve výši 8 000,- Kč a kladný inventarizační rozdíl u sekaček Bolens typ 02 v celkové výši 7 000,- Kč.

Při prošetřování příčin vzniku inventarizačních rozdílů bylo zjištěno, že se jedná o rozdíly ze vzájemné záměny. Skladník totiž na řádně vyhotovenou výdejku vydal jiný typ sekačky. Podle výdejky je prodán typ 02 a následně je také odúčtován, jenže skladník udělal

³⁴ § 13 odst. 4 a) ZDPH.

³⁵ Fitříková, Procházková (2009).

chybu, a vydal sekačku typu 01. Proto se při inventarizaci zjistil u sekaček typu 02 přebytek a naopak u sekaček typu 02 se objevil záporný inventarizační rozdíl. Je prokázáno, že šlo o rozdíly ze vzájemné záměny a manko ve výši 8 000,- Kč je sníženo o přebytek ve výši 7 000,- Kč (vzájemná kompenzace). Výsledným rozdílem je manko ve výši 1 000,- Kč. Zaúčtování viz Tab. 3.1.

Tab. 3.1: Zaúčtování účetních případů k příkladu č. 1

Číslo účetního případu	Doklad	Text účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	P	Vyhotovení řádné výdejky pro sekačku Bolens typ 01. Zaúčtováno jako spotřeba a úbytek zboží.	8 000,-	504	132
2.	V	Vyhotovení řádné příjemky pro sekačku Bolens typ 02. Zaúčtováno jako storno spotřeby a přírůstek zboží.	7 000,-	132	504
3.	VÚD	Zaúčtování výsledného inventarizačního rozdílu – manka.	1 000,-	549	132

Příklad č. 2

Společnost ALFA s.r.o. provedla k datu sestavení řádné účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2011, inventarizaci pokladní hotovosti a cenin. S pokladní knihou disponuje jen pokladník a účetní jednotka podepsala s pokladníkem dohodu o hmotnou odpovědnost, za ceniny žádný pracovník hmotnou odpovědnost nenese. V pokladně byl zjištěn schodek ve výši 1 080,- Kč. Tento schodek byl předepsán k úhradě pokladníkovi v plné výši. Po provedení inventury cenin byl zjištěn také schodek ve výši 200,- Kč. Zaúčtování viz Tab. 3.2.

Tab. 3.2: Zaúčtování účetních případů k příkladu č. 2

Číslo účetního	Doklad	Text účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Při inventarizaci pokladny byl zjištěn schodek	1 080,-	549	211
2.	VÚD	Při inventarizaci cenin byl zjištěn schodek	200,-	549	213
3.	VÚD	Předpis náhrady manka pokladníkovi	1 080,-	335	668
4.	PPD	Úhrada manka pokladníkem v hotovosti	1 080,-	211	335

Z daňového hlediska bude účet 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* **daňově uznatelný** jen ve výši **1 080,- Kč**.

Příklad č. 3

Společnost BETA s.r.o. v rámci sestavování účetní závěrky provádí inventarizaci u dlouhodobého majetku a zásob. Při inventarizaci byly zjištěny následující skutečnosti:

- na účtu 041 – Pořízení DNM se eviduje zmařená investice ve výši 100 000,- Kč,
- u zásob materiálu A byl zjištěn záporný inventarizační rozdíl ve výši 2 500,- Kč. Norma přirozených úbytků materiálu A je stanovena na 1 500,- Kč. Se skladníkem není podepsána dohoda o hmotné odpovědnosti,
- u zásob materiálu B je zjištěn přebytek ve výši 500,- Kč,
- u zásob zboží C se zjistilo, že tržní hodnota zboží na skladě je ve skutečnosti nižší než hodnota ocenění zboží vykazovaná v účetnictví, která je ve výši 30 000,- Kč. Tržní hodnota zboží je 25 000,- Kč.

Tab. 3.3: Účtování případů z příkladu č. 3

Číslo účetního případu	Doklad	Text účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Trvalé zastavení nehmotné investice ve výši výdajů evidovaných na účtu 041, ve které již nebude pokračováno.	75 000,-	588	041
2.	VÚD	Zaúčtování manka do normy u zásob materiálu A.	1 500,-	501	112/A
3.	VÚD	Zaúčtování manka nad normu u zásob materiálu A.	1 000,-	549	112/A
4.	VÚD	Zaúčtování zjištěného přebytku u zásob materiálu B.	500,-	112/B	648
5.	VÚD	Tvorba opravné položky ke zboží C ve výši 5 000,- Kč.	5 000,-	559/C	196/C

Náklady na účtu 558 – *Ostatní mimořádné náklady*, účet 559 – *Tvorba a zúčtování opravných položek* a účet 549 budou **daňově neúčinné**. Účet 501 – *Spotřeba materiálu* bude představovat z daňového hlediska náklad **daňově uznatelný**.

4 Průběh inventarizace ve společnosti Papcel a.s.

Praktická část bakalářské práce bude zaměřena na provádění inventarizací v konkrétních podnikových podmínkách. Po stručném představení podniku bude pozornost věnována také otázce plánování inventarizace. Součástí praktické části je podrobné pojednání o způsobu provádění inventarizací u některých druhů majetku podniku, a to přesněji u pozemků, staveb a zásob. V závěru práce dojde k vypracování návrhu nové interní směrnice k inventarizaci pro akciovou společnost Papcel na základě získaných poznatků.

4.1 Charakteristika podniku

Společnost Papcel a.s., která sídlí ve městě Litovel, byla založena roku 1950. Již více jak šedesát let vyrábí stroje a technologická zařízení pro papírenský průmysl. Firma zaměstnává více jak 200 zaměstnanců a pro realizaci projektů má k dispozici všechna potřebná oddělení. Patří zde především předvýrobní a výrobní útvary, obchod, obchodně technické služby, konstrukce, oddělení vlastního technického a technologického výzkumu a to včetně firemní zkušebny, project management a finanční oddělení.

Společnost vyrábí i dodává stroje a zařízení pro kompletní linky papírenských strojů a připraven látky. Zajišťuje kusové dodávky, dodávky kompletních technologií, opravy, repase, rekonstrukce výrobních uzlů a celých technologií. Pro dodávaná zařízení také zabezpečuje náhradní díly a kompletní servisní služby.

Obchod je zaměřen celosvětově a více než 90% produkce směřuje do zahraničí. Firma operuje především v oblastech východní a střední Evropy. Rozšiřuje obchodní aktivity také do oblasti Asie, Afriky a Latinské Ameriky. Roku 2010 byla také otevřena nová obchodní kancelář v Číně, která zprostředkovává obchodní dodávky na trzích v Číně a jihovýchodní Asii.

4.2 Plánování a příprava inventarizačních prací

Společnost Papcel a.s. patří mezi středně velké podniky a disponuje poměrně velkým majetkem, proto v případě provádění inventarizací v rámci účetní závěrky, která se sestavuje vždy na konci účetního období, kterým je u této společnosti kalendářní rok, je podrobné naplánování inventarizací podnikového majetku a závazků podniku nutností.

Podnik nemá ve svých interních směrnících zahrnutou směrnici k provádění inventarizací, ale v rámci plánování a zajištění inventarizace společnost vytváří každý rok harmonogram inventarizačních prací, který pro každý rok sestavuje pověřená účetní a schvaluje generální ředitel podniku. Harmonogram inventarizačních prací pro rok 2011 nabyt účinnosti 31. 10. 2011 a dnem účinnosti nabyt i platnosti, byl ovšem sestaven a vydán již dříve, aby se pracovníci s příkazem mohli podrobně seznámit.

4.3 Vybrané druhy majetku v podniku a jejich inventarizace

4.3.1 Pozemky

Pozemky jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku, který není odepisován. Pozemky, které má organizace zahrnuty v obchodním majetku, se evidují na účtu **031 100**. Jednotlivým pozemkům jsou přiděleny inventární čísla **50001 – 50023** a jsou evidovány na samostatných inventárních kartách. Evidované pozemky viz Tab. 4.1.

Tab. 4.1 : Evidované pozemky společnosti Papcel a.s.

Inventární číslo pozemku	Název	Vstupní cena (účetní)	Zůstatková cena (účetní)
500 01	Zastavěná plocha	183 263	183 263
500 02	Zastavěná plocha	3 004 662	3 004 662
500 03	Zastavěná plocha	344 755	344 755
500 04	Zastavěná plocha	1 101 850	1 101 850
500 06	Ostatní komunikace	155 318	155 318
500 08	Manipulační plocha	109 178	109 178
500 09	Manipulační plocha	5 435 169	5 435 169
500 11	Pozemek vrátnice a garáže	86 525	86 525
500 12	Pozemek malá hala	280 628	280 628
500 13	Pozemek výpočetní středisko	107 658	107 658
500 14	Pozemek chemického čištění	312 307	312 307
500 15	Pozemek trafostanice	12 837	12 837
500 16	Pozemek ostatních ploch	62 670	62 670
500 17	Pozemek ostatních ploch	12 189	12 189
500 18	Pozemek ostatních ploch	23 463	23 463
500 19	Pozemek ostatních ploch	15 337	15 337
500 20	Pozemek ostatních ploch	6 653	6 653
500 21	Pozemek ostatních ploch	128 640	128 640
500 22	Pozemek ostatních ploch	1 117	1 117
500 23	Pozemek zkušebna	66 600	66 600

Zdroj: Interní data podniku

Zjištění skutečných stavů u pozemků se provádí pomocí fyzické inventury. Při té se zjišťuje, zda skutečné stavy v terénu odpovídají záznamům na inventárních kartách. Zahrnuje také zjištění, zda pozemky nejsou využívány jinými subjekty, zda nevznikly škody, zda

zastavení pozemků odpovídá údajům na inventárních kartách a také zda je zajištěna dostatečná ochrana před vniknutím cizích osob. U pozemků by součástí inventarizace měla být i dokladová inventura pozemků. Ta spočívá v odsouhlasení stavu v účetnictví s evidencí v katastru nemovitostí. Jedná se zejména o ověření údajů o vlastníkově pozemku, výměře, čísla parcely, druhu pozemku, čísel evidenčního a vlastnické listu a případně čísel listin omezujících vlastnické právo. Provedení dokladové inventury u pozemků je samozřejmě vhodné pro důslednou kontrolu věcné správnosti účetnictví, ale je spojena s náklady se získáváním výpisů z katastru nemovitostí a její provedení není striktně nutné opakovat pravidelně každý rok. Společnost v rámci inventarizace pozemků letos provedla pouze fyzickou inventuru. Dílčí inventarizační komisí byly zjištěny skutečné stavy, které se nelišili v žádných bodech od stavů účetních (nebyly zjištěny inventarizační rozdíly), a byl vyhotoven inventarizační zápis. Celkový stav pozemků společnosti, skutečný i účetní, je

11 450 819,- Kč. Tato hodnota pozemků je vykázána v konečné rozvaze na řádku B. II. 1.

4.3.2 Stavby

Veškeré stavby podniku jsou evidovány na účtu **021 100**. Oprávky ke stavbám se evidují na účtu **081 100**. Každá stavba je sledována zvlášť na jednotlivých inventárních kartách stejně jako pozemky a jsou jim přidělena inventární čísla **40001 – 40021**.

V rámci inventarizace staveb v podniku proběhly pouze fyzické inventury, při kterých byl překontrolován celkový stav budov a jejich správné zachycení na inventárních kartách. Inventarizační komise sledovala, zda budovy nevyžadují opravy nebo rekonstrukce, zda popis a využití budov odpovídá skutečnostem uvedených na inventárních kartách a v účetnictví.

Při inventarizaci staveb nebyly odhaleny žádné inventarizační rozdíly, ale byla zjištěna nutnost opravy střechy administrativní budovy a také opravy oplocení areálu firmy. Účetní stav staveb se tedy rovnal stavu skutečnému. Celková hodnota budov je **183 237 736,- Kč**. Tato částka je zachycena také v závěrečné rozvaze podniku na řádku B. II. 2. Oprávky ke stavbám činí **43 896 504,- Kč** a v rozvaze se oprávky objevují na stejném řádku jako stavby, ale ve sloupci pro hodnotu korekce. Netto hodnota staveb vykázaná v rozvaze je **139 431 232,- Kč**.

4.3.3 Zásoby

Za zásoby se považuje skladovaný materiál (zejména základní materiál, pomocný a režijní materiál, náhradní díly, obaly, drobný hmotný majetek, movité věci s dobou

použitelnosti do jednoho roku bez ohledu na pořizovací cenu), nedokončená výroba a skladované zboží.

Materiál

Materiál je ve společnosti Papcel, a.s. účtován na účet 112 (analytické účty 112100 – Materiál na skladě, 112 111 – Subdodávky materiálové, 112 112 – Subdodávky materiálové komplet).

Inventarizační zápisy se skutečnými stavy zjištěnými při inventarizaci, účetními stavy a zjištěnými rozdíly byly sestaveny dle jednotlivých skladů, viz Tab. 4.2

Tab. 4.2: Výsledky inventur zásob v podniku Papcel a.s.

ČÍSLO SKLADU	MATERIÁL	ÚČETNÍ STAV (kč)	IVENTURNÍ STAV (kč)	INVENTARIZAČNÍ ROZDÍL (kč)	PŮVOD VZNIKU ROZDÍLU
12	Hutní materiál	2 481,25	2 421,43	-59,82	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání
14	Hutní materiál	18 071 324,86	18 148 075,44	76 750,58	Neprovedené vratky využitelného materiálu
15	Hutní materiál	88 854,16	49 125,58	-39 728,58	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání
21	Elektromateriál	2 068 594,24	2 058 594,11	-10 031,14	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání
22	Všeobecný materiál	1 919 261,81	1 877 698,14	-41 563,67	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání
23	Spojovací materiál	589 166,84	579 256,05	-9 910,79	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání
24	Ložiska	1 646 082,89	1 638 097	-7 985,89	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání
25	Oleje, ředidla, barvy	465 382,55	478 814,24	13 431,69	Neprovedené vratky využitelného materiálu
27	Výkovky	1 009 059,47	1 009 059,47	0	
29	Nafta motorová	55 188,04	55 189,04	0	
31	Odlitky	5 436 889,93	5 414 902,93	-21 987,00	Materiálová záměna odlitku náboje rotoru
41	Modely	379 400,00	379 400,00	0	
52	Motory, převodovky	6 062 350,41	6 084 823,18	22 472,77	Neprovedené vratky využitelného materiálu

ČÍSLO SKLADU	MATERIÁL	ÚČETNÍ STAV (Kč)	IVENTURNÍ STAV (Kč)	INVENTARIZAČNÍ ROZDÍL (Kč)	PŮVOD VZNIKU ROZDÍLU
53	Second hand	62 384 648,82	62 384 648,82	0	
54	Náhradní díly	8 370,00	8 370,00	0	
55	Subdodávky	3 870 302,83	3 870 233,83	-69	Vydání materiálu do zakázky bez odepsání

Zdroj: Interní data podniku

Nedokončená výroba

Nedokončená výroba jsou produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními cykly a nejsou již materiálem, ale také ne hotovým výrobkem. Pod pojem nedokončená výroba se zahrnují i nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty. Nedokončená výroba je účtována na účet 121 s vnitřním analytickým členěním.

Při inventarizaci nedokončené výroby nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly. Účetní se od inventurního stavu nelišil. Hodnota účtu 121 k datu účetní závěrky byla **49 989 714,97 Kč**.

Polotovary vlastní výroby

Polotovary vlastní výroby jsou odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všemi výrobními fázemi a budou dokončeny nebo zkompleťovány do finálních výrobků v dalším výrobním procesu Papcel, a.s. Polotovary jsou evidovány na skladu č. 90 (účet 122) a o změně stavu je účtováno ke konci měsíce.

Během inventarizace polotovarů byl zjištěn kladný inventarizační přebytek v hodnotě **11 391, 16 Kč**. Přebytek byl účetně vypořádán pomocí účetního zápisu, kterým se zvýšil o danou hodnotu účet 612 – *Změna stavu polotovarů* na straně D a aktiva na straně MD účtu 122 100 – *Polotovary vlastní výroby*. Celková hodnota účtu 122 byla k datu sestavení účetní závěrky **17 081 916, 23 Kč**.

Výrobky

Výrobky jsou předměty vlastní výroby určené k prodeji. Papcel, a.s. eviduje výrobky na skladech č. 91 (Sklad náhradních dílů, účet 123 091), č. 94 (Sklad TSS, účet 123 094), č. 95 (Expediční sklad, účet 123 095) a účtuje o jejich změně stavu vždy ke konci příslušného měsíce.

Při inventarizaci byl zjištěn přebytek u výrobků na skladě č. 91. Tento rozdíl činil **373 101, 72 Kč**. Důvodem vzniku přebytku bylo fyzické navrácení vydaného zboží zpět na sklad, ale už nebyla vydána návratka. Oprava se provede vyhotovením dodatečné návratky. Na skladě č. 94 nebyl zjištěn žádný inventarizační rozdíl. Na skladě č. 95 bylo zjištěno manko ve výši **25 681 765, 18 Kč**. Vznik takto vysokého manka na skladě č. 95 se stále prošetřuje. Celková hodnota syntetického účtu 123 je k datu účetní závěrky **61 169 707, 10 Kč**.

Zboží

Zboží jsou movité věci nabyté za účelem dalšího prodeje nebo vlastní výroby předané k prodeji do vlastních prodejen. Papcel, a.s. eviduje zboží na skladě č. 97 (Sklad zboží, účet 132 100).

Skutečný stav zboží se neliší od stavu v účetnictví. Hodnota zboží byla k datu sestavení roční účetní závěrky **330 136,00 Kč**.

Účtování pořízení a úbytku zásob se v souladu s postupy účtování provádí ve společnosti Papcel a.s. podle způsobu „A“ a skladová evidence je vedena prostřednictvím programového modulu PPS Altec, kde se evidují veškeré skladové pohyby.

V rámci provedení inventarizací u zásob byly vytvořeny 3 dílčí inventarizační komise:

- a) DIK pro materiálové zásoby, která zajišťuje průběh inventarizace účtů 111, 112,
- b) DIK pro nedokončenou výrobu. Ta má na starosti provedení inventarizace účtu 121,
- c) DIK pro polotovary, výrobky a zboží. Tato komise zajišťuje průběh inventarizace účtů 122, 123, 131, 132.

Zjištění skutečných stavů u všech zásob provedla účetní jednotka kombinací fyzické a dokladové inventury. Fyzická inventura u zásob byla provedena spočtením, změřením či zvážením zásob, a to podle charakteru jednotlivých druhů.

4.4 Návrh interní směrnice k inventarizaci pro společnost Papcel a.s

Provádění inventarizace majetku a závazků se ve firmě Papcel a.s. zajišťuje pomocí harmonogramu inventarizačních prací k určitému roku. V rámci bakalářské práce byla navržena vnitropodniková směrnice, která by mohla nahradit každoročně schvalovaný harmonogram a která by navíc oproti harmonogramu obsahovala některé důležité rozšiřující

informace. Směrnice je sestavena v návaznosti na získané znalosti při psaní bakalářské práce, na zmíněný harmonogram inventarizačních prací pro rok 2011 společnosti Papcel a.s. a podle vzoru v publikacích Směrnice pro podnikatele 2007³⁶ a Vnitropodnikové směrnice 2006³⁷.

³⁶ Kovalíková (2007).

³⁷ Sotona (2006).

PAPCEL
a.s.

**VNITROPODNIKOVÁ
SMĚRNICE Č. ...**



INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ

Schválil:

Datum vydání:

Datum:

Datum účinnosti:

Podpis:

OBSAH SMĚRNICE:

- 1 Základní ustanovení
- 2 Vymezení inventarizace
- 3 Předmět inventarizace
- 4 Inventarizační orgány a jejich povinnosti
- 5 Inventury
- 6 Časový plán inventarizací
- 7 Inventurní soupis a inventarizační zápis
- 8 Inventarizační rozdíly
- 9 Závěrečná ustanovení

PŘÍLOHY KE SMĚRNICI:

- 1 Seznam jmenovaných předsedů a členů ÚIK a jednotlivých DIK
- 2 Časový harmonogram inventarizačních prací

1 Základní ustanovení

1.1 Směrnice slouží jako návod ke správnému a úplnému provedení řádné inventarizace majetku a závazků ve společnosti Papcel a.s., a to ve smyslu splnit příslušná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (především § 6, 7, 8, 26, 29 a § 30); vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a českých účetních standardů pro podnikatele.

1.2 Účelem inventarizace je zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků a ověření, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování opravných položek, rezerv či odpisů majetku.

1.3 Účetním obdobím ve společnosti Papcel a.s. je kalendářní rok, který vždy začíná 1.1 a končí 31.12.

2 Vymezení inventarizace

2.1 Pro vnitřní účely společnosti Papcel a.s. inventarizace zahrnuje tyto činnosti:

- zjištění skutečného stavu u jednotlivých druhů majetku a závazků, které jsou zjišťovány pomocí fyzické nebo dokladové inventury, popřípadě kombinací obou inventur,
- zapsání skutečných stavů do inventurních soupisů, popřípadě vystavení dalších podkladů,
- vypořádání inventarizačních rozdílů včetně provedení příslušných účetních zápisů v účetních knihách,
- zhodnocení stavu majetku se zřetelem na možný pokles jeho ceny, která může být zjištěna při inventarizaci,
- zaznamenání všech zjištěných informací a vyhotovení inventarizačních zápisů.

2.2 Inventarizace veškerého majetku a závazků se provádí jako řádná inventarizace

k rozvahovému dni, tj. k 31.12 v souvislosti s řádnou účetní závěrkou. V dalších případech, kdy se ověřuje skutečný stav veškerého majetku závazků, nebo jen některých druhů, se jedná o inventarizaci mimořádnou.

3 Předmět inventarizace

3.1 Inventarizace je prováděna za veškerý majetek a závazky společnosti Papcel a.s., které podnik eviduje v účetnictví a dále také u cizího majetku, které podnik užívá k uskutečňování svých ekonomických činností.

Inventarizaci podléhá:

a) Dlouhodobý majetek

- *Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek*

Účty: 013100 - Software

013200 - Software do 60. tis. Kč

- *Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek*

Účty: 021100 - Budovy, haly, stavby

022100 - Samostatné movité věci

022200 - Dopravní prostředky

022300 - Dlouhodobý drobný hmotný majetek

031 100 - Pozemky

032 100 - Umělecká díla a sbírky

- *Účtová skupina 04 - Pořízení dlouhodobého majetku*
- *Účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na nákup dlouhodobého majetku*
- *Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek*

b) Zásoby

- *Účtová skupina 11 - Materiál*

Účty: 112 100 - Materiál na skladě

112 111 - Subdodávky materiálu

112 112 - Subdodávky materiálu komplet

- *Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby*

Účty: 121 100 - Nedokončená výroba

122 100 - Polotovary vlastní výroby

123 091, 123 094, 123 095 - Výrobky

➤ *Účtová skupina 13 - Zboží*

Účty: 132 100

➤ *Účtová skupina 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby*

c) Majetek pořízený formou finančního pronajmu

d) Ostatní

➤ *Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry*

Účty: 211 - Pokladna

213 - Ceniny

221 - Bankovní účty

➤ *Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy*

Účty: 311, 312, 313, 314, 315, 321, 324, 325, 331, 333, 335, 336, 341, 342, 343,
364, 378, 379, 381, 385, 389, 391, 395.

➤ *Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky*

4 Inventarizační orgány

4.1 K zajištění inventarizace jsou ustanoveny následující inventarizační komise:

a) Ústřední inventarizační komise (dále jen ÚIK) v následujícím složení:

Předseda ÚIK: (Jméno a příjmení)

Tajemník ÚIK: (Jméno a příjmení)

Členové ÚIK: člen 1 (Jméno a Příjmení)

člen 2 (Jméno a Příjmení)

člen 3 (Jméno a Příjmení)

b) Dílčí inventarizační komise (dále jen DIK) a to pro následující skupiny hospodářských prostředků:

- DIK č. 1 pro **materiálové zásoby**, která provede inventarizaci zásob zaúčtovaných na účtech 111, 112,
- DIK č. 2 pro **nedokončenou výrobu**, která provede inventarizaci účtu 121,
- DIK č. 3 pro **dlouhodobý drobný majetek** (do 40tis.Kč), která provede inventarizaci účtu 022 300,
- DIK č. 4 pro **výrobky a zboží**, které jsou evidovány na účtech 122, 123, 131, 132,
- DIK č. 5 pro **majetek**, který je **ve finančním pronájmu** a je sledován v podrozvahové evidenci,
- DIK č. 6 pro **dlouhodobý nehmotný majetek** (účty 013 100, 013 200),
- DIK č. 7 pro **dlouhodobý hmotný majetek** (účty 021, 022, 031, 032, 04x),
- DIK č. 8 pro **dlouhodobý finanční majetek**, který je evidován na účtu 061 100,
- DIK č. 9 pro **poskytnuté zálohy na zásoby** (účet 151),
- DIK č. 10 pro **peníze a ceniny** (účty 211, 213, 221),
- DIK č. 11 pro **účty v bankách** (účet 221),
- DIK č. 12 pro **zúčtovací vztahy**.

4.2 Jednotlivé DIK pro danou skupinu hospodářských prostředků jsou složeny vždy z jednoho předsedy a dvou až dvanácti členů. Seznam jmenovaných členů do jednotlivých inventarizačních orgánů se nachází v příloze č. 1 této směrnice. Jednotlivé členy navrhuje společnost pověřená účetní a schvaluje generální ředitel, a to vždy pro daný rok, za který se provádí inventarizace majetku a závazků.

4.3 ÚIK je pomocným orgánem generálního ředitele a jejím hlavním úkolem je řízení, koordinování a kontrola práce jednotlivých DIK.

4.4 Předseda ÚIK má povinnost svolat předsedy jednotlivých DIK, provést metodickou instruktáž a to vše před termíny inventarizací. Jeho povinností je také projednávat výsledky DIK s generálním ředitelem a zajistit zaúčtování případných projednaných a schválených inventarizačních rozdílů do příslušného účetního období.

4.5 Za provedení jednotlivých inventarizací a dodržení příslušných ustanovení této směrnice odpovídají předsedové DIK, každý za svůj svěřený úsek. Jejich povinností je zajistit řádnou přípravu inventarizace a také provést instruktáž členů DIK. Nesou odpovědnost také za dodržení termínů inventarizací a předání výsledků předsedovi ÚIK a to nejpozději do 20 dnů po stanoveném termínu inventarizace.

4.6 V rámci dohledu na řádné provádění inventarizací je uložena vedoucímu financování povinnost provádět namátkové kontroly práce jednotlivých DIK a pokladních operací.

4.7 V případě zjištění škody se projednávají tyto případy ve škodní komisi, která vyvodí konečné závěry a předá je ke schválení generálnímu řediteli.

5 Inventury

5.1 Skutečné stavy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, drobného hmotného a nehmotného majetku, zásob, pokladní hotovosti a cenin se zjišťují fyzickou inventurou. Fyzická inventura spočívá v přepočtení, přeměření, převážení, ohledání majetku a podobně, přičemž se vychází z jednotek množství použitých v účetnictví.

5.2 Dokladovou inventurou se rozumí prověření správnosti zůstatků příslušných účtů a to pomocí různých písemností. Dokladová inventura se provede u všech pohledávek a závazků, u druhů majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru a také u zásob.

5.2 Pokud je fyzická inventura hmotného majetku provedena k jinému datu než k rozvahovému dni, tj. v průběhu posledních dvou měsíců roku, je nutno doplnit stavy o přírůstky či úbytky za dobu od provedení fyzické inventury do 31.12. daného roku, za který se inventarizace provádí, a tím prokázat stav hmotného majetku ke konci účetního období.

5.3 Při inventuře se také provede porovnání užitné hodnoty inventarizovaného majetku s jeho účetní hodnotou. Při zjištění pohledávek, které pozbyly splatnosti, bude navržena opravná položka k pohledávkám, případně odpis pohledávky. Pokud se při inventarizaci zjistí, že tržní hodnota zásob je nižší, než hodnota zásob vedená v účetnictví, bude projednán návrh na vytvoření opravné položky k zásobám.

6 Časový plán inventarizací

6.1 Inventarizace hospodářských prostředků firmy Papcel a.s. bude provedena v těchto termínech, viz Tab. 6.1

Tab. 6.1: Termíny inventarizací

PŘEDMĚT INVENTARIZACE	ÚČTOVÁ SKUPINA	ZPŮSOB PROVEDENÍ INVENTARIZACE	TERMÍN PROVEDENÍ INVENTARIZACE
Dlouhodobý majetek			
<i>DNM</i>	01	fyzická inventura	31.12.____
<i>DHM</i>	01, 02, 03, 04, 05		
Stavby	02		31.12.____
Stroje, přístroje a zařízení	02		31.10.____
Dopravní prostředky	02		31.10.____
DHM do 40 tis.Kč	02		31.10.____
Pozemky	03		31.12.____
Umělecká díla a sbírky	03		31.12.____
Nedokončený DM	04		31.12.____
Zálohy na pořízení DM	05		31.12.____
<i>DFM</i>	06	fyzická a dokladová inventura	31.12.____
Zásoby	11, 12, 13, 15	fyzická a dokladová inventura	31.12.____
Finanční majetek krátkodobý	21, 22	fyzická inventura	31.12.____
Zúčtovací vztahy	31 – 39		31.12.____
Kapitálové účty a dl. závazky	41 – 48	dokladová inventura	31.12.____

6.2 Termíny vypracování sestav majetku oddělením ekonomických informací, časová lhůta pro vyzvednutí sestav, zpracování a předání vypracovaných a podepsaných souhrnných inventarizačních zápisů zpět do oddělení ekonomických informací pro jednotlivé DIK jsou uvedeny v příloze č. 2 směrnice k inventarizaci majetku a závazků.

7 Inventurní soupis a inventarizační zápis

7.1 Zjištěný stav majetku či závazku se zaznamenává v inventurních soupisech, které slouží jako doklady o provedené inventuře. Jednotlivé strany inventurních soupisů musí být označeny pořadovými čísly stránek. Inventurní soupis obsahuje:

- skutečný zjištěný stav majetku či závazku a způsob jakým byl tento stav zjištěn,
- podpisový záznam osoby, která provedla inventarizaci a osoby, která je za provedení inventarizace odpovědná,
- okamžik zahájení a ukončení inventury,
- ocenění majetku či závazku k okamžiku ukončení inventury.

7.2 Jednotlivé DIK vyhotoví vedle inventurních soupisů také souhrnné inventarizační zápisy o provedení inventarizace. Náležitosti inventarizačního zápisu:

- předmět (druh) inventarizace,
- vymezení inventarizovaného majetku, jeho umístění a jména pracovníku odpovědných za majetek (závazky),
- den, k němuž byla inventarizace provedena,
- den zahájení inventarizačních prací,
- způsob zjištění skutečného stavu majetku (závazku),
- přehled vyhotovených inventurních soupisů,
- výsledek inventarizace, inventurní rozdíly a jejich příčiny,
- vyjádření zaměstnanců odpovědných za majetek k příčinám vzniku inventarizačních rozdílů,
- návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- stanovisko k zjištění s ohledem na neupotřebitelný, poškozený a znehodnocený majetek, na zajištění ochrany majetku apod.,
- místo uložení inventarizačních písemností,
- datum vyhotovení inventarizačního zápisu,
- podpis hmotně odpovědného zaměstnance
- jména a podpisy členů příslušné inventarizační komise.

7.3 Formuláře inventurních soupisů a inventarizačních zápisů v patřičné úpravě a potřebném množství poskytne předsedům a členům DIK účetní oddělení.

8 Inventarizační rozdíly

8.1 Stav, který je zjištěn pomocí inventury, je porovnán s účetním stavem. Jestliže se skutečný a účetní stav liší, pak vzniká inventarizační rozdíl. Pokud vzniklý inventarizační rozdíl nelze prokázat jiným způsobem, jedná se o manko (schodek) či přebytek. Manko vzniká, když skutečný stav je nižší než účetní. U pokladní hotovosti a cenin se tento rozdíl označuje jako schodek. Jestliže je skutečný stav vyšší než účetní, jedná se o přebytek.

8.2 V případě, že inventarizační rozdíly vznikly chybným účtováním, odstraní se tyto chyby ještě před konečným vyčíslením inventarizačních rozdílů.

8.3 Předseda a členové jednotlivých DIK se musí vyjádřit ke vzniku všech mank a přebytků a podat návrhy na jejich vypořádání předsedovi ÚIK, a to vše v předem stanovených termínech (příloha 2).

8.4 Po řádném prošetření se inventarizační rozdíly vyúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav hospodářských prostředků.

9 Závěrečná ustanovení

9.1 Časový harmonogram a seznam, kde jsou uvedeny jména a příjmení členů jednotlivých inventarizačních orgánů, vydá pověřená účetní a schválí generální ředitel, nejpozději však do daného roku, za který se inventarizace hospodářských prostředků provádí.

9.2 Směrnice k inventarizaci majetku a závazků ve společnosti Papcel a.s. nabývá účinnosti dnem Tímto dnem nabývá směrnice také platnosti.

9.3 Směrnici schvaluje generální ředitel podniku.

PŘÍLOHY KE SMĚRNICI

Přílohu č. 1 – Seznam členů inventarizačních orgánů a přílohu č. 2 – Časový harmonogram, které náleží k této směrnici k inventarizaci majetku a závazků si společnost vypracuje a schválí vždy pro daný rok, za který se provádí inventarizace.

5 Závěr

Bakalářská práce se podrobně zabývá otázkou inventarizace majetku a závazků a je zaměřena především na podnikatelské subjekty. Inventarizace je nedílnou součástí příprav na účetní závěrku a její povinnost ukládá zákon o účetnictví. Provedením inventarizace totiž podnikatelé uvádí své účetnictví do souladu se skutečností a naplňují tak z části závazné účetní zásady, především zásadu opatrnosti a zásadu věcné správnosti účetnictví. V rámci právní úpravy oblasti překontrolování stavů majetku a závazků vedených v účetnictví se podnikatelé musí řídit určitými ustanoveními zákona o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví a českými účetními standardy, které náleží k dané vyhlášce.

První část bakalářské práce je věnována teoretickým otázkám. Inventarizace představuje složitý proces a zahrnuje více činností, díky kterým dojde ke srovnání skutečných stavů a stavů majetku a závazků vedených v účetnictví. Jednou z nejdůležitějších fází je provedení samotných inventur. Inventura může být fyzická nebo dokladová. Jestliže to druh majetku dovoluje je doporučováno zkontrolovat skutečný stav majetku kombinací obou inventur. Všechny fáze inventarizace by měly být vždy řádně naplánovány a účetní jednotka by měla mít vytvořenou vlastní interní směrnici, pomocí které se dá zajistit správné provedení inventarizací. O provedených inventarizacích musí existovat záznamy, které jsou označovány jako inventurní soupisy, popřípadě by měly být zpracovány také souhrnné inventarizační zprávy.

Samotným výsledkům provedených inventur byla věnována druhá kapitola. V případě zjištění inventarizačních rozdílů musí účetní jednotka tyto nesoulady prošetřit a navrhnout účetní vypořádání a všechny případy zaúčtovat do účetního období, za které se inventarizace provádí. V kapitole bylo graficky znázorněno účetní vypořádání nejčastějších inventarizačních rozdílů.

Praktická část se zabývá inventarizací hospodářských prostředků v podniku Papcel a.s. Je popsán způsob inventarizace pozemků, staveb a zásob, které organizace vlastní a eviduje v účetnictví. Tyto inventarizační práce byly součástí příprav na účetní závěrku podniku k 31. 12. 2011. Během účasti při inventarizacích daných druhů majetku, absolvování praxe v akciové společnosti a psaní bakalářské práce byly získány zkušenosti, nové znalosti a poznatky týkající se dané problematiky. Na základě těchto nabytých vědomostí byl

společnosti předložen návrh interní směrnice, která by mohla nahradit dosavadní každoročně schvalovaný harmonogram inventarizačních prací, který byl vytvářen pouze v jednodušší a pro správné zajištění inventarizace méně dostačující formě.

Primárním cílem bakalářské práce bylo podílet se na průběhu inventarizačních prací v podniku Papcel a.s., vyhodnocování inventarizačních výsledků a vytvoření nové inventarizační směrnice, kterou doposud společnost neměla zahrnutou ve svých vnitropodnikových směrnících a pomocí které by se v následujících letech mohla inventarizace řídit. Navržená směrnice na rozdíl od původního příkazu obsahuje především přesné určení jednotlivých inventarizačních činností, ucelený přehled předmětu inventarizace, konkrétní vymezení odpovědností inventarizačních komisí a exaktně stanovuje také náležitosti inventurních soupisů a zápisů. Zpracováním výsledné směrnice, která je aplikovatelná v praxi pro akciovou společnost Papcel, byl vytyčený cíl bakalářské práce naplněn.

Bakalářská práce shromažďuje ucelené informace o oblastech, které se týkají problematiky inventarizace a může tedy také sloužit podnikatelům jako metodická pomůcka pro korektní zajištění inventarizace.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje

- [1] KIESO E. Jerry, KIMMEL D. Paul and Jerry J. WEYGANDT. Financial Accounting. 5. Edition. Chichester: John Wiley & Sons, Inc., 2009. 657 s. ISBN-13: 9780470239803.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TUO, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [3] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 5. vyd. Olomouc: ANAG. 2007. 245 s. ISBN 978-80-7263-410-1.
- [4] KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2007. 216 s. ISBN 978-80-251-1565-7.
- [5] MRKSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2010*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2010. 304 s. ISBN 978-80-251-2925-8.
- [6] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 10. Vyd. Olomouc. ANAG, 2008. 986 s. ISBN 978-80-7263-580-1.
- [7] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. 1. vyd. Praha: BOVAPOLYGON, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3.
- [8] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace v praxi otázky a odpovědi*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2006. 292 s. ISBN 0-247-1921-5.
- [9] SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace – praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 270 s. ISBN 978-80-7263-476-7.
- [10] SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace – praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 359 s. ISBN 978-80-7263-652-5.

- [11] SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0.

Internetové zdroje

- [12] BOHUŠOVÁ, Hana a Patrik SVOBODA. *Inventarizace majetku a závazků*.
In: Ucetnikavarna.cz [online]. 1. 11. 2007 [cit. 30. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizace-majetku-a-zavazku/>.
- [13] Český účetní standard pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/007.aspx>.
- [14] Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>.
- [15] FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Dagmar Procházková. *Chybějící majetek plátce z účetního a daňového pohledu*. In: Danarionline.cz [online]. 15. 12. 2009 [cit. 19. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7922v10577-chybejici-majetek-platce-z-ucetniho-a-danoveho-pohledu>.
- [16] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetní a daňové souvislosti hmotné odpovědnosti zaměstnanců*. In: Danarionline.cz [online]. 1. 6. 2007 [cit. 16. 4. 2012]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10011v12889-ucetni-a-danove-souvislosti-hmotne-odpovednosti-zamestnancu/?search_query=%24issue%3D17I31&search_results_page=1.
- [17] NYKLOVÁ, Marie. Škody v účetnictví a daních. In: Danarionline.cz [online]. 20. 4. 2009 [cit. 21. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4988v7007-skody-v-ucetnictvi-a-danich/>.

- [18] SCHIFFER, Vladimír. *Ukázka interní směrnice pro inventarizaci movitého majetku*. In: Danarionline.cz [online]. 1. 7. 2010 [cit. 12. 4. 2012]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16854v19768-ukazka-interni-smernice-pro-inventarizaci-moviteho-majetku/?search_query=\\$index=240&search_results_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16854v19768-ukazka-interni-smernice-pro-inventarizaci-moviteho-majetku/?search_query=$index=240&search_results_page=1).
- [19] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.
- [20] Vyhláška ze dne 8. Září 2010 o inventarizaci majetku a závazků. Dostupná z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/270_2010_vyhlaska_o_inventarizaci_majetku_a_zvazku.pdf.
- [21] Zákon č. 593/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>.
- [22] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>.
- [23] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/>.
- [24] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/>.

Jiné zdroje

- [25] Interní data podniku Papcel a.s.

Seznam zkratk

a.s. – akciová společnost

ČÚS – český účetní standard

D – dal

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DIK – dílčí inventarizační komise

DNM - dlouhodobý nehmotný majetek

MD – má dá-ti

P – příjemka

PPD – příjmový pokladní doklad

ÚIK – ústřední inventarizační komise

V – výdejka

VÚD – vnitřní účetní doklad

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2012



jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 Inventarizační zápis dílčí inventarizační komise